Université d'Oran 2- Mohamed Ben Ahmed
Faculté de Droit et des Sciences Politiques

Thèse

Pour l'obtention du diplôme de Doctorat « L.M.D »
En Droit Public Economique

La fiscalité de l'économie numérique

Présentée et soutenue publiquement par :
M. El arabi Afaf

Devant le jury composé de :

LOUNIS Abdelouahab	Professeur	Université d´Oran 2	Président
YELLES CHAOUCHE Bachir	Professeur	Université d'Oran 2	Rapporteur
YELLES CHAOUCHE Nassima	Maitre de Conférence B	Université d´Oran 2	Codirectrice
FENINEKH Nawel	Maitre de Conférence A	Université d´Oran 2	Examinatrice
MOKEDDEM Toufik	Professeur	Université de Sidi Bel Abbes	Examinateur
BOUKHMIS Ounassa	Maitre de conférence A	L'école supérieur d'économie à Oran	Examinatrice

Année 2024 – 2025

« La fiscalité de l'économie numérique »

Résumé :
Il est évident que les normes fiscales internationalement admises n'ont pas évolués à la même vitesse que l´économie numérique. Cette dernière a permis en fait aux EMN de recourir aux pratiques d'optimisation fiscale qui visent à ce que les bénéfices finissent par n'être imposés nulle part. Bien que l'installation fixe d'affaires doive être située sur le territoire d'un Etat, or la conception restrictive de la territorialité de l'impôt ne permet pas aux entreprises étrangères implantées dans un Etat donné via un serveur sur lequel leur sites web sont hébergés, sans aucun personnel sur place, de constituer un établissement stable et échappent actuellement à tout prélèvement d'impôts. Ce décalage entre les fondements géographiques du régime fiscal international, d'une part, et le caractère non territorial de l´économie numérique d'autre part, est au cœur du défi que l´économie numérique posent à l'impôt.
***Mots clés** : fiscalité internationale, transactions transfrontalières, présence physique, établissement stable, entreprises multinationales, érosion de la base d'imposition, transfert de bénéfices.*

« Taxation of the digital Economy »

Abstract:
Clearly, internationally accepted tax standards have not kept pace with the digital economy. In fact, the digital economy has enabled MNEs to resort to tax optimization practices aimed at ensuring that profits end up being taxed nowhere. Although the fixed place of business must be located in the territory of a state, the restrictive conception of the territoriality of tax does not allow foreign companies established in a given state via a server on which their websites are hosted, without any personnel on site, to constitute a permanent establishment and currently escape any tax deduction. This discrepancy between the geographical foundations of the international tax system, on the one hand, and the non-territorial nature of the digital economy, on the other, lies at the heart of the challenge posed to taxation by the digital economy.
***Key words**: international taxation, cross-border transactions, physical presence, permanent establishment, multinational companies, tax base erosion, profit transfer.*

" الضرائب على الاقتصاد الرقمي"

الملخص:
من الواضح أن المعايير الضريبية المقبولة دوليًا لم تتطور بنفس سرعة تطور الاقتصاد الرقمي. فقد مكّن الاقتصاد الرقمي في الواقع الشركات متعددة الجنسيات من اللجوء إلى ممارسات التحسين الضريبي التي تهدف إلى ضمان عدم خضوع الأرباح للضريبة في أي مكان. على الرغم من أن مكان العمل الثابت يجب أن يكون موجودًا على أراضي دولة ما، إلا أن المفهوم التقييدي لإقليمية الضريبة لا يسمح للشركات الأجنبية التي يتم تأسيسها في دولة معينة عبر خادم يتم استضافة مواقعها الإلكترونية عليه، دون وجود أي موظفين في الموقع، أن تشكل منشأة دائمة وتُفلت حاليًا من أي خصم ضريبي. وهذا التباين بين الأساس الجغرافي للنظام الضريبي الدولي من جهة، والطبيعة غير الإقليمية للاقتصاد الرقمي من جهة أخرى، هو في صميم التحدي الذي يطرحه الاقتصاد الرقمي على الضرائب.
الكلمات الرئيسية :الضرائب الدولية، المعاملات عبر الحدود، الوجود المادي، المنشأة الدائمة الشركات متعددة الجنسيات، تآكل الوعاء الضريبي، تحويل الأرباح

Remerciement

A l´issue de la rédaction de cette recherche, je suis convaincu que la thèse est loin d´être un travail solitaire.

Je tiens tout d'abord à remercier Dieu de m'avoir donné la force, la santé et la patience pour accomplir cet humble travail.

En second lieu, je n'aurais jamais pu réaliser ce travail doctoral sans le soutien d'un grand nombre de personnes, à qui je voudrais témoigner toute ma gratitude.

Je tiens à remercier mon directeur de thèse, le professeur YELLES CHAOUCHE Bachir, pour la confiance qu'il m'a accordée en acceptant la direction de cette thèse, pour ses conseils et pour toutes les heures qu'il a consacrées à diriger cette recherche. Il m'a permis, ensuite, d'intégrer son équipe de recherche au sein du laboratoire « *Investissement et Développement Durable (IDD)* », ce qui s'est avéré une expérience très enrichissante. J'aimerais également lui dire à quel point j'ai apprécié sa grande disponibilité et son respect sans faille des délais serrés de relecture des documents que je lui ai transmis. Enfin, j'ai été extrêmement sensible à ses qualités humaines d'écoute et de compréhension tout au long de ce travail doctoral.

Mes sincères remerciements vont également aux membres du jury pour l'intérêt qu'ils ont porté à mes recherches en acceptant d'examiner ma thèse et de l'enrichir par leurs propositions.

Mes pensées vont particulièrement à mon cher défunt père, qui a attendu ce moment avec impatience. Je prie Dieu de lui couvrir de sa grande miséricorde. Ensuite, à l'être qui m'est le plus chère au monde, à ma mère, qui m'a toujours soutenue par ces prières et son soutien indéfectible durant toutes ces années, et à mes frères. A tous, j'exprime ma profonde gratitude à tous.

Mes remerciements vont également à tous les doctorants et les autres membres du laboratoire « *Investissement et Développement Durable* », notamment ceux avec qui j'ai eu l'occasion de travailler, et d´autres simplement pour les bons moments partagés ainsi qu´au personnel administratif de la faculté de droit et de sciences politiques à l'université Oran 2.

Enfin, mes pensées vont à ma famille, à mes proches et à mes amis. Leurs attentions et encouragements m'ont accompagnée tout au long de ces années.

Abréviation et acronymes

ACCIS	Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés
ADS	Services numériques automatisées
ATAF	African Tax Administration Forum (Forum africain d´administration fiscale)
BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices
BR	Bénéfice résiduel supérieur au rendement normal
BMG	BEPS Monitoring Group
FSI	Fournisseurs d´accès a Internet
CAF	Comité des affaires fiscales
CDC	Cadre de déclaration des Cryptoactifs
CDI	Convention de double imposition
CFB	Activités en relation étroite avec les consommateurs
CCI	Chambre de commerce internationale
CI	Cadre inclusif
CIAT	Centre interaméricain de l'administration fiscale
CIDTA	Code d´impôts directs et taxes assimilées
CEN	Neutralité de l´éxportation de capital
CIN	Neutralité de l'importation de capital
CM	Convention multilaterale
CoDA	Dialogue sur l'Afrique
DeFi	Finance décentralisée
DGE	Direction générale des grandes entreprises
EMU	Entité mère ultime
ES	Etablissement stable
FAR	Fonction actifs risques
FMI	International Monetary Fund
GAFA	Google, Apple, Facebook, Amazon
GTC	Groupe technique consultatif
GILTI	Régime relatif aux revenus mondiaux générés par des actifs incorporels faiblement imposés
G20	Groupe du 20
IBS	Impot sur les bénéfices des sociétés
IM	Instrument multilatéral

MAL	Combating Multinational Tax Avoidance
MIBC	Madeira International Business Center
NCD	La norme commune de déclaration
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
ONU	Organisation des Nations Unies
PA-FAF	Forum sur la procédure amiable au sein du Forum sur l'administration fiscale
Pays de destination	Etats où se trouve l'acquéreur (équivalent au pays marché)
Pays du marché	Etats où se trouve l'acquéreur (identique au pays de destination)
Pays de résidence	L'Etat où s'exercent les fonctions de direction ou le lieu de constitution de la société
Pays source	L'Etat ou territoire dans lequel des biens ou des services sont produits
PI	Propriété Intellectuelle
PIB	Produit intérieur brut
OMC	Organisation mondiale du commerce
RAI	Règle d'assujetissement à l'impôt
RGI	Revenu brut résiduel
RPAI	Méthode d'attribution des bénéfices résiduels par revenu
RPII	Régle des paiements sous-imposés
TEI	Taux effectif d'imposition
TFDE	Task Force on the Digital Economy
TSN	Taxe sur les services numériques
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne
UNMTC	Manuel d'épreuves et de critères de l'ONU

Sommaire

Partie I: La fiabilité du principe de territorialité de l'impôt à l'ère de la numérisation économique?

Titre I: L'adaptation du principe de territorialité à l'économie numérique

Chapitre I: La pertinence de la notion d'établissement stable dans l'économie numérique

Chapitre II: La mobilité des actifs incorporels largement utilisés dans l'économie numérique

Titre II: Le rattachement des revenus tirés des transactions numériques

Chapitre I: La manipulation de l'implantation des firmes multinationales, un instrument de planification fiscale internationale

Chapitre II: La nature de l'activité generatrice de profit, un critère essentiel pour déterminer sa source

Partie II: Une approche multilatérale pour la répartition équitable de la richesse dans l'économie numérique

Titre I: La coopération fiscale internationale : un instrument de lutte contre l'optimisation fiscale des entreprises multinationales

Chapitre I: Une approche multilatérale OCDE/G20 reposant sur deux piliers

Chapitre II: L'approche bilatérale des Nations Unies pour moderniser les règles fiscales au profit des pays en développement

Titre II: La nécessité d'une fiscalité mondiale à l'ère de la mondialisation et de la numerisation economique

Chapitre I : La mise en œuvre des règles types du Montant A/ Pilier Un

Chapitre II : La rèpartition des droits d'imposition dans un monde globalisé et numérisé

INTRODUCTION

La fiscalité est nationale et sa portée est nationale[1]. A cette fin, elle est liée à la territorialité et à la souveraineté politique d'un Etat donné. L'Etat fiscalement souverain est celui qui exerce un pouvoir fiscal absolu sur son territoire[2]. Hormis, dans certains cas, ce principe peut être limité par un droit fiscal supranational. C'est le cas des conventions fiscales internationales ratifiées[3].

L'objet principal du système fiscal international est de répartir les droits d'imposition et d'éviter la double imposition des activités transfrontalières[4]. Depuis la mise en place du système fiscal international, le principe du lien territorial[5] avec ses notions rassurantes de résidence et d'établissement stable était le garant de son fonctionnement[6]. Ces notions sont géographiques dans la conception, de portée limitée et volontaires dans leur application[7]. Ils sont établis depuis des décennies et sont repris dans les modèles OCDE et ONU.

Historiquement, au début des années 1920, avec l'accroissement du commerce mondial, la Société des Nations s'est donnée pour tâche d'étudier la question de la double imposition mondiale. L'étude a conduit au concept « *d'allégeance économique* ». L'allégeance économique repose sur des facteurs destinés à mesurer l'existence et l'étendue des relations économiques entre un État donné et le revenu ou la personne à taxer. L'étude a

[1]- LE GALL Jean-Pierre, « *La dimension fiscale* », Commerce électronique et avenir des circuits de distribution: De l'expérience des États-Unis aux perspectives françaises. Aspects juridiques et fiscaux, page 02.

[2]- L'article 12 de la constitution algérienne stipule que « *La souveraineté de l'Etat s'exerce sur son espace terrestre, son espace aérien et ses eaux. L'Etat exerce également son droit souverain établi par le droit international sur chacune des différentes zones de l'espace maritime qui lui reviennent* ».

[3]- L'article 132 de la constitution algérienne.

[4]- SAINT-AMANS Pascal, "*Nous avons fixé un calendrier très ambitieux*" le 10 février 2014, Revue Bank.fr, page 2.

[5]- Le lien territorial désigne le lien entre une activité et un Etat qui permet, au droit interne et en vertu d'un traité, d'imposer les revenus d'une telle activité.

[6]- OBERSON Xavier, « *Problèmes fiscaux posés par le développement du commerce électronique* », Archive ouverte Université de Genève, In: Jeanneret, Vincent. *Aspects juridiques du commerce électronique*. Zurich : Schulthess, 2001, page 93.

[7]- PARIS Roland, "*The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and the Transformation of the State*", International Studies Quarterly (2003) 47, page 159.

également identifié quatre facteurs qui constituent l'allégeance économique, à savoir : la source de la richesse ou du revenu, le lieu de la richesse ou du revenu, l'application des droits sur la richesse ou le revenu et de la personne habilitée à disposer de la richesse ou du revenu. Cependant, l´importance a été accordé à la source de la richesse et la résidence ou le domicile du propriétaire qui consomme la richesse. En d'autres termes, la Société des Nations a préconisé que la compétence fiscale soit généralement répartie entre l'État de la source et l'État de résidence[8].

Par la suite, c'est sous l'impulsion des organisations internationales, OCDE et ONU que des modèles largement compatibles avec quelques différences, établissant des règles communes d'imposition des revenus transnationaux, ont été mis en place. L´acceptation large de ces principes a poussé les savants de fiscalité international comme Avi-Yonah à affirmer qu'ils peuvent être considérés comme du droit international coutumier[9].

Bien qu'elles constituent un cadre juridique de référence pour les négociations bilatérales, les modèles de convention fiscale de l'OCDE et de l'ONU se sont révélés au fil du temps comme des instruments insuffisants à résoudre les défis les plus courants en fiscalité internationale. D'autant que ces défis ont été amplifiés dans un contexte marqué par une intégration de l'économie mondiale, une accélération des échanges commerciaux via Internet et une mobilité croissante des personnes et des capitaux[10].

Les trente dernières années ont été marquées par l'affaiblissement du pouvoir souverain des Etats et l'affirmation d'une économie mondialisée[11]. En fait, la structure globale des échanges internationaux s'est modifiée sous l'influence de la mondialisation, permettant de briser la définition traditionnelle de l'entreprise. La mondialisation et la numérisation ont créé des opportunités nouvelles de délocalisation et d'externalisation

[8]- Dhruva Advisors, "*The Source v. Residence Conflict in the Digital Economy*", 2015, page 04.

[9]- PICCIOTTO By Sol, "*The Design of a UN Framework Convention on International Tax Cooperation* », 2024. Page 07.

[10]- Ministère des finances algérien, Direction générale des impôts, La lettre de la DGI, Bulletin d'information fiscale, N°53/2011, « *Les conventions fiscales internationales, un instrument pour une fiscalité international plus équitable* ».

[11]- CASTAGNEDE Bernard, « *Fiscalité internationale* », Précis de fiscalité internationale, PUF, 2010.

internationale que ce soit au sein des entreprises ou entre entreprises liées[12]. En effet, la question qui se pose est de savoir si les règles de la fiscalité internationale limitaient aux conventions fiscales, qui répartissent les droits d'imposition entre les pays sur la base du critère de l'établissement stable, sont encore appropriées dans l'économie numérique[13].

L'OCDE a souligné que les principaux acteurs de l'économie numérique dépendent de différentes façons de créer, d'utiliser et de générer les revenus avec contenu en ligne[14]. Les marchés ouverts, les actifs incorporels et Internet permettent aux entreprises de fournir des marchés et de générer des bénéfices virtuels sans avoir de présence physique au niveau local. Cette cyberisation de la base d'imposition peut se produire en exerçant des activités dans un pays via un site Web sans présence physique, de sorte que les points de vente physiques sur le marché soient remplacés par des licences en ligne de logiciels ou de spécifications si les produits peuvent être produits via l'impression 3D[15] par exemple[16].

En outre, la mutation économique manifestée à d'importantes répercussions sur la fiscale, notamment sur la création de valeur, la perception de l'impôt et le concept de la territorialité de l'impôt[17].

---

[12]- 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, Edition OCDE, 2014, page 75.

[13] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021* », Nations Unies, New York, 2022, page 496.

[14]- OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe, "*International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted*?", University of Mannhatem, 22 August 2016, page 05.

[15]- L'impression 3D, aussi appelée fabrication additive, est le processus qui consiste à créer des objets physiques par superposition de différentes couches de matière sur la base d'un modèle numérique. Tous les processus d'impression 3D requièrent des outils logiciels, du matériel et de la matière.

[16]- European Parlement, directorate general for internal policies policy department a: economic and scientific policy,"*Tax challenges in the digital economy*", June 2016, page 23.

[17]- COLLIN Pierre et COLLIN Nicolas, « *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique* », Janvier 2013, page 162.

L’expansion massive des actifs immatériels et l’utilisation intensive des données[18], ainsi que la dématérialisation et la fragmentation des activités commerciales permettent aux entreprises de contourner la notion d’ES.

En raison de ces particularités, la numérisation de l’économie pose des problèmes importants aux règles d’imposition nationales et internationales, notamment en ce qui concerne les données, la qualification des valeurs imposables, leur localisation territoriale et les modalités d’impositions[19].

La numérisation a permis aux multinationales d’atteindre des clients à l’échèle mondiale sans avoir à maintenir une présence physique et de réaliser des bénéfices considérables grâce à nos clics et nos données. Lorsque nous cliquons sur une photo ou partageons une vidéo sur les réseaux sociaux, nos centres d’intérêt sont rendus publics, car ils ont de la valeur. Ils sont ensuite vendus à des sociétés de publicité, car les clics déclenchent une chaine de transactions commerciales et génèrent ensuite des bénéfices importants. Or, ces bénéfices ne sont pas imposés dans le cadre du système existant puisque l´entreprise n´est pas physiquement présente.

A la fin des années 90, la problématique de la taxation de l´économie numérique a fait l´objet de discussions entre les États-Unis, l’UE et l'OCDE. Les pays en développement n´ont pas pris part à ces débats. En conséquence, les propositions et documents élaborés à l´époque par les pays de l'OCDE ont largement négligés les préoccupations des pays en développement[20].

Lors de la conférence d’Ottawa en 1998, l’OCDE a estimé que les principes sur lesquels reposent ses normes internationales en matière de conventions fiscales et de prix de transfert s´appliquent également au commerce électronique. Cependant, il convenait de

[18]- Les « *données* » désignent les informations collectées numériquement, ce qui crée de la valeur pour les entreprises multinationales (EMN).

[19]- COLLIN Pierre et COLLIN Nicolas, « *Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique* », Janvier 2013, page 162.

[20]- TELSTSCHER Susanne, “*Tariffs, taxes and electronic commerce: revenue implications for developing countries* », United Nations Conference on Trade and Development UNCTAD, Policy Issues in International Trade and Commodities Study, Series no. 5, UNITED NATIONS, New York and Geneva, 2000, page 07.

clarifier les modalités d'application du Modèle de convention fiscale à certains aspects du commerce électronique[21].

Les pays de l'OCDE ont alors subordonné l'introduction de nouvelles mesures fiscales à deux conditions : premièrement, les nouvelles mesures nouvelles doivent servir à mettre en œuvre des règles existantes, et deuxièmement, le commerce électronique ne doit pas être distingué du commerce traditionnel[22].

De même, l'organisation mondiale du commerce (OMC) a considéré le commerce électronique comme un moyen d'échange qui devrait être soumis aux mêmes règles et réglementations que les transactions traditionnelles : le principe de l'égalité du traitement[23].

Bien que, le Trésor American ait soutenu l'idée de préserver le système fiscal existant, il a plaidé pour minimiser l'importance des concepts fiscaux traditionnels basés sur la source en augmentant l'importance de ceux basés sur la résidence[24].

Par la suite et compte tenu des déficits publics qu'ont connus les Etats depuis 2008 lors de la crise économique, la fiscalité est devenue un enjeu majeur pour la communauté internationale, à savoir l´imposition des entreprises, notamment des multinationales[25]. Un

---

[21]- OCDE, « *Condition cadre pour l'imposition du commerce électronique* », Rapport du Comité des affaires fiscales comme présenté aux Ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE *« Un Monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial »* le 8 octobre 1998, page 05.

[22]- BOUTELLIS Olivier, « *Les nouveaux horizons de la politique fiscale dans la société globale de l'information* », Revue de Droit fiscal N° 7, 16 Février 2000, Lexis Nexis SA, page 02.

[23]- OCDE, « *Le commerce électronique : conséquence et défis pour la politique économique* », OCDE, 2000, page 229.

[24]- Department of the Treasury Office of Tax Policy, "*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*", November 1996.

[25]- « *C'est au printemps de 2008 que s'est tenu à Londres le sommet du G20, au lendemain de la crise financière. Le plan d'action très complet fixé à ce moment-là par le G20 tournait autour de la lutte contre la fraude fiscale internationale et de contribuer, ce faisant, à améliorer le recouvrement des recettes fiscales et à réduire les déficits publics vu que l'une des causes de la crise financière de 2007-2008 était la facilité de circulation, au niveau mondial, des capitaux, et qu'une partie importante de la finance internationale soit délocalisée dans des territoires offshore, participe de cette instabilité* ». Audition de M. LEBEGUE Daniel, président de Transparence International France (20 mars 2012), page167, et de M. GOURGUECHON Gérard, page 220, BOCQUET Eric, « *Evasion des capitaux : Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ces incidences fiscales* », Enregistré à la Présidence du Sénat le 17 juillet 2012 Dépôt

débat important s'est ouvert au niveau international sur la question de savoir si les règles internationales d'imposition des bénéfices répondent toujours à leurs objectif[26]. La menace la plus fondamentale que le commerce numérique fait peser sur le système fiscal est l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)[27] a l´échelle mondiale[28].

L'érosion de la base d´imposition fait référence à la réduction de la base d´imposition d'une entreprise, réduisant ainsi les impôts payés, tandis que le transfert de bénéfices fait référence à la délocalisation des bénéfices hors des juridictions dont lesquels se déroulent les activités qui génèrent ces bénéfices[29]. En fait, les pratiques BEPS se rapportant à une double non-imposition[30] due à l´absence de lien dans le pays où se trouve le marché et à la non-imposition dans le pays de celui qui perçoit les bénéfices et de la société-mère effective[31].

Par ailleurs, le développement de l'optimisation fiscale est dû à l'ouverture des échanges et des mouvements de capitaux et de marchandises, à la diversité des taux d´imposition, à la dématérialisation de l'économie, ainsi qu'à la dématérialisation des transactions qui facilite la délocalisation des activités et le décalage entre le lieu de l'activité réelle et le lieu d'imposition[32]. Le commerce numérique, en particulier, offre aux entreprises

---

publié au Journal Officiel – Édition des Lois et Décrets du 18 juillet 2012, Tome II : procès-verbaux des auditions de la commission d'enquête.

[26]- OCDE, Comité des affaires fiscales, *« Lutter contre l'Érosion de la Base d'Imposition et le Transfert de Bénéfices »*, CTPA/CFA (2013)5/FINAL ,12 février 2013, page 04.

[27]- L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) fait référence aux stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences dans les règles fiscales en vue de faire disparaitre des bénéfices à des fins fiscales ou de les transférer dans des pays ou territoires où l'entreprise n'exerce aucune activité réelle.

[28]- OCDE, « *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Rapports finaux 2015* », Note d'information, page 03.

[29]- NATIONS UNIES, « *Directives méthodologiques pour mesurer les flux financiers illicites fiscaux et commerciaux* », Méthodes pour les tests pilotes, 2021, page 33.

[30]- 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, Edition OCDE, 2014, page 169.

[31]- OCDE, Comité des affaires fiscales, *« Lutter contre l'Érosion de la Base d'Imposition et le Transfert de Bénéfices »*, CTPA/CFA(2013)5/FINAL ,12 février 2013, page 21.

[32]- Audition de M. BABUSIAUX Christian, président de la première chambre de la Cour des comptes (6 mars 2012), BOCQUET Eric, BOCQUET Eric, « *Evasion des capitaux : Commission d'enquête sur l'évasion des*

la possibilité de déjouer le critère de l´ES en localisant leurs activités n'importe où dans le monde. Par conséquent, les entreprises qui commercialisent en ligne ont le choix entre l'imposition à la source ou l´imposition en fonction du lieu de résidence, ce qui n'est pas le cas pour le commerce physique[33].

« *Ce qu'on délocalise le plus facilement, ce n'est pas des machines ou des usines, mais des marques. On peut déplacer une marque du jour au lendemain, dans le pays qu'on veut - si possible un pays où la fiscalité est favorable à la marque* ». L'optimisation fiscale est la capacite du contribuable à gérer ses affaires fiscales au mieux de ses intérêts et en conformité avec la loi. L´une des pratiques d'optimisation fiscale les plus courantes est la restructuration juridique des entreprises, également appelée « *business restructuring* ». La plus emblématique de ces restructurations est le passage du statut de distributeur à celui de commissionnaire[34].

A la demande des pays du G20 en 2013, une initiative a été lancée au niveau de l'OCDE pour réorganiser la fiscalité internationale afin de résoudre les problèmes soulevés par ce que l´on appelle l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)[35].

L'initiative, lancée en septembre 2013, visait principalement les secteurs de haute technologie et les marchés numériques des biens de consommation, en ciblant en priorité les sociétés numériques. Un point d'action spécifique (Action 1) et un groupe de travail sur l'économie numérique ont été créés dans le cadre du processus BEPS[36].

---

capitaux et des actifs hors de France et ces incidences fiscales », Enregistré à la Présidence du Sénat le 17 juillet 2012 Dépôt publié au Journal Officiel – Édition des Lois et Décrets du 18 juillet 2012, Tome II : procès-verbaux des auditions de la commission d'enquête, page 41.

[33]- International Monetary Fund (FMI), " *Spillovers in international corporate taxation*", IMF POLICY PAPER, Washington, D.C. May 9, 2014, page 50.

[34]- BOCQUET Eric, *Ibid*, Tome I, page 529.

[35]- On vous revoie à la page 07 pour voir la définition du BEPS.

[36]- GODFREY Claire, « *Petits arrangements entre amis : pourquoi la réforme fiscale n'inquiète pas encore les entreprises championnes de l'évasion fiscal*e », Document d'information d'Oxfam, 2 mai 2014, page 15.

Depuis lors, la communauté internationale s'est efforcée à rétablir la confiance dans le système fiscal international et de garantir que les bénéfices soient imposés là où la valeur est créée[37].

Le principe du lieu de création de valeur s'explique par le lieu où une entreprise localise un véritable investissent. Le lieu où elle possède des usines, des bureaux, des installations pour la recherche et le développement de nouveaux produits ou services, ainsi que les employés. La question de savoir si les clients et les consommateurs participent à la création de valeur est toutefois controversée. La réputation d'une entreprise auprès des clients, le développement de la marque et la publicité jouent en fait un rôle clé dans la détermination de la valeur d'un produit ou d'un service. Cela justifie que les pays de marché soient également considérés comme des lieux de création de valeur[38].

Après deux ans de travail, les 15 actions ont été finalisées en octobre 2015. Le paquet de mesures BEPS représente la première modification substantielle des règles fiscales internationales qui existaient depuis près d'un siècle[39].

Dans le rapport final sur l´action 1, l'économie numérique été définie comme l'ensemble de l'économie, étant donné que l'ensemble de l'économie est numérisé et qu´il est donc difficile, voire impossible, de classer l'économie numérique. En outre, semble nécessaire de préférer le terme « numérisation de l'économie » à celui d'économie numérique, du fait que cette dernière donne à penser qu'il s'agit d'un secteur clairement défini et qui peut donc faire l'objet d'une mesure sectorielle[40].

La numérisation de l´économie a été définie comme « *la transformation stratégique des processus, produits et services vers la transformation de modèles commerciaux complets*

[37]- OCDE, « Cadre *inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS* », Note d'information, mars 2016.

[38]- FUEST Clemens, „*Unternehmen am Ort der Wertschöpfung besteuern – eine neue Leitidee für die internationale Besteuerung?*", Zur Diskution gestellt, ifo Schnelldienst, mars 2020, N°73, page 07.

[39]- SAINT-AMANS Pascal, ERIC Robert, « *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, page 02.

[40]- KÄLBERER Daniel, « *Der AI Act und dei Quadratur des Kreises : Künsttliche Intelligenz, digitale Souveränität und Cybersicherheit als Herausforderung für den steuerberatenden Beruf* », Mai 2024, page 70.

utilisant les technologies modernes de l'information et de la communication dans le but d'assurer une création de valeur durable de manière efficace et efficiente »[41].

Les défis de la numérisation ne sont pas liés à un secteur mais s´appliquent à l´ensemble de l'économie[42]. C´est la première conclusion du rapport d'action 1 sur les défis non pas de l'économie numérique, mais de la numérisation de l'économie. Ce phénomène désigne les stratégies fiscales utilisées par les multinationales pour déplacer leurs bénéfices des lieux d'activité économique et de création de valeur vers des territoires à fiscalité faible ou nulle. Le gouvernement australien a défini l'économie numérique comme «*le réseau mondial de l'économie et des activités de la société par le biais des plates-formes telles que l'Internet, le mobile et le capteur réseaux* ». Le projet de discussion BEPS semble accepter cette définition[43]. Bien que la distinction entre l'économie numérique et l'économie (classique) dans son ensemble s'estompe. Le commerce numérique est l'élément le plus connu de cette numérisation de l'économie[44].

En outre, le terme commerce numérique ne fait pas l´objet de définition unanimement acceptée. Selon l'OCDE, il englobe l'ensemble des transactions numériques liées aux échanges de biens et de services qui peuvent être fournis sous forme numérique ou physique. Cela signifie que, toutes les formes de commerce numérique reposent sur les technologies numériques, sans être nécessairement associées à une livraison numérique. Ainsi, des biens et des services peuvent être vendus et achetés a l´aide de technologies numériques tout en étant livrés physiquement[45].

Au sens de la loi algérienne N°18-05 relative au commerce électronique, on entend par commerce électronique toute activité par laquelle un e-fournisseur propose ou assure, à un

---

[41]- ASSEMBLÉE NATIONALE FRANCAISE, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, Compte rendu N°14, Mercredi 13 septembre 2017, page 13.

[42]- ASSEMBLÉE NATIONALE FRANCAISE, Ibid, page 13.

[43]- JINYAN LI, "*Protecting the Tax Base in the Digital Economy*", Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, Paper No. 9 June 2014, page 04.

[44]- ASSEMBLEE NATIONALE FRACAISE, Compte rendu N°65, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, du 03 avril 2019, page 04.

[45]- OCDE, « *Incidence de la transformation numérique sur les échanges* », disponible à l'adresse, https://www.oecd.org/fr/echanges/sujets/commerce-numerique/.

e-consommateur, à distance et par voie de communications électroniques la fourniture de biens et de services[46]. La notion de services comprend toutes opérations autres que les livraisons de biens corporels[47]. Le commerce numérique s'appuie sur la circulation de données. Les données ne sont pas seulement un facteur de production, mais aussi un actif qui peut être échangé, ils sont au cœur de nouveaux modèles de fourniture de services en évolution rapide, tels que l'internet des objets et la fabrication additive (3D)[48].

Le rapport de 2015 sur l'action 1 a révèle que la numérisation et les modèles économiques qui en résultent ne génèrent pas uniquement des problèmes BEPS, mais que certaines des caractéristiques clés de la numérisation exacerbent les risques de BEPS. En effet, la numérisation a accru les possibilités pour EMN d'exploiter la faille fondamentale des règles fiscales internationales, à savoir, le principe de l'entité indépendante[49].

Le BEPS Monitoring Group (BMG)[50] a souligné que cette fiction d'entité indépendante est en contradiction avec la réalité économique selon laquelle les multinationales fonctionnent comme des entreprises unifiées sous contrôle et direction centralisés. Cela permet, voire encourage, les multinationales à créer des groupes d'entreprises complexes, contant souvent des centaines de filiales, souvent basées dans des paradis fiscaux, ce qui leur permet d´obtenir de faibles taux d'imposition effectifs sur leurs bénéfices mondiaux. De telles stratégies sont devenues plus faciles en raison de la

[46]- Loi N° 18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique, Journal officiel de la republique algerienne N° 28 du 30 Chaâbane 1439, 16 mai 2018.

[47]- Ministère de la Poste, des Télécommunication, des Technologies et du Numérique Algérien, « *Projet de Loi relative au commerce électronique* », Exposé des motifs, 2017, page 02, disponible à l'adresse, https://bourse-dz.com/wp-content/uploads/2017/12/Projet-de-loi-ecommerce.pdf.

[48]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part I, le 25 octobre 2017, page 21.

[49]- OCDE, Ibid.

[50]- Le BMG est un réseau d'experts sur divers aspects de la fiscalité internationale, mis en place par un certain nombre d'organisations de la société civile qui recherchent et militent pour la justice fiscale, y compris l'Alliance mondiale pour la justice fiscale, Taxe Fiscale d'Amérique Latine et Caribe. Réseau Justice, Christian Aid, Action Aid, Oxfam et Tax Research UK.

numérisation des modèles économiques, y compris celles qui impliquent la fourniture de produits physiques (par exemple Apple, Amazon)[51].

En outre, la Commission européenne a présenté le 17 juin 2015 un plan d'action visant à réformer en profondeur la fiscalité des entreprises afin de s'attaquer à l'évasion fiscale des entreprises et la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union européenne (UE). L´objectif était de relancer le projet de directive sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) et de fournir un cadre garantissant une imposition effective là où les bénéfices sont réalisés[52].

En raison de l'absence d'un consensus mondial sur la manière de répondre aux défis fiscaux directs associée à la numérisation de l'économie en 2015, un certain nombre de pays ont décidés de prendre des mesures concrètes pour taxer les activités numérisées, y compris en Hongrie, en Italie et, plus récemment, en Inde et au Royaume Uni[53].

Cependant, le rapport final de 2015 sur l'action 1 du plan BEPS proposait des options pour une éventuelle étude plus approfondie, mais ne recommandait pas d´option[54] afin de laisser le choix aux États de mettre en œuvre des mesures nationales pour taxer les entreprises numériques[55]. Les différentes mesures unilatérales et défensives introduites ou proposées par les pays (impôt sur les bénéfices détournés, prélèvement de péréquation, etc.) peuvent être nécessaires à court terme mais ne représentent en fait que des solutions provisoires[56]. Ces initiatives unilatérales pourraient entraver le développement de l'économie numérique,

[51]- OCDE, OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part I, le 25 octobre 2017, page 21.

[52]- Commission Européenne, http://www.europaforum.public.lu/fr/actualites/2015/06/comm-plan-action-fiscalite-entreprises/index.html, consulté le 16 aout 2016.

[53]- OCDE, "*Request for input on work regarding the tax challenges of the digitalised economy*", 22 septembre 2017, page 03.

[54]- OCDE, "*BEPS action 15 Development of a Multilateral Instrument to Implement the Tax Treaty related BEPS Measures*", Comment received on public discussion draft, 30 juin 2016, page 200.

[55]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 151.

[56]- OCDE, Ibid, page 21.

cependant, leurs effets respectifs sur les décisions des entreprises et les recettes fiscales ne sont pas clairs[57].

La Commission européenne a fait noter que « *le commerce numérique est, de par nature, un processus mondial et qu´aucune juridiction fiscale agissant isolément ne peut résoudre tous les problèmes qu'il soulève* »[58]. De même, elle a estimé que le cadre fiscal international devrait être réformé afin d´appréhender la valeur créée par les nouveaux modèles d´entreprises numériques. Elle a proposé que d'autres facteurs soient pris en considération pour déterminer si ces nouveaux types de modèles d'entreprise ont une présence économique significative dans un pays donné. Comme indiqué dans les travaux déjà réalisés par l'OCDE, ces facteurs pourraient être liées au montant des revenus générées par les activités numériques, au nombre d'utilisateurs d'une plate-forme numérique, au volume des données collectées auprès des utilisateurs via une plate-forme numérique ou au nom de domaine local[59].

Le Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale joue pour sa part un rôle de leadership dans la recherche d'approches susceptibles d´aider les pays en développement à relever les défis de l'économie numérique. Dans son rapport de 2017, il a souligné que les anciennes règles et le concept d'ES en particulier ne sont pas adaptés à la nouvelle économie. En fait, elles sont manipulées par certaines multinationales et se sont avérées inadaptés pour relever ses défis. Il n'y a aucune obligation de suivre le traitement traditionnel lorsque les principes établis ne sont pas insatisfaisants[60].

Le 16 mars 2018, un rapport intérimaire sur l'action 1 du plan BEPS a été établi par l´OCDE/G20. Ce rapport analyse les défis posés par la numérisation croissante de

---

[57]- SPENGEL Christoph Spengel et OLBERT Marcel, "*International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?* ", 14 aout 2017.

[58]- PARIS Roland, article précité, page160.

[59]- Commission Européenne, « *Questions et réponses concernant la communication sur un système d'imposition juste et efficace au sein de l'UE pour le marché unique numérique* », Fiche d'information, Bruxelles, le 21 septembre 2017, page 03.

[60]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "*Tax challenges in the digitalized economy: Selected Issues for Possible Committee Consideration*", prepared by Styliani Ntoukaki, an intern with the secretariat, with contribution from other secretariat members, Geneva, 17-20 October 2017, page 05.

l'économie et présente une analyse des modalités de création de valeur des modèles d'entreprises numériques, qui reposent généralement sur trois caractéristiques (portée opérationnelle internationale sans présence physique importante requise, rôle essentiel des actifs incorporels, collecte des données des utilisateurs)[61].

En outre, les pays sont repartis dans ce rapport en trois groupes[62]. Les pays du premier et du deuxième groupe, à savoir les Etats européen et le Royaume-Uni, s´accorde sur le fait qu'une révision des règles actuelles d´imposition est nécessaire. Les pays du troisième groupe tels l'Irlande, le Luxembourg, Malte ou Singapour, estiment qu'aucune modification n'est nécessaire, au-delà des efforts à déployer pour lutter contre les pratiques de BEPS[63].

Toutefois, le 31 mai 2019, l'OCDE a annoncé que les 129 membres du Cadre inclusif BEPS de l'OCDE/G20 avaient adopté un programme de travail qui définit les étapes devant mener à la conclusion d'un nouvel accord mondial sur la fiscalité des entreprises multinationales d'ici 2024. Le programme de travail examinera les problèmes techniques à résoudre en s´appuyant sur deux piliers. Le premier pilier explorera les solutions possibles pour déterminer où les impôts devraient être payés, sur quelle base et où les bénéfices

---

[61]- PEYROL Bénédicte, ASSEMBLÉE NATIONALE FRANCAISE, avis fait au nom de la commission des finances.

[62]- « *Le rapport souligne, à cet égard, l'absence de consensus international s'agissant des voies et moyens pertinents pour répondre aux défis posés par la numérisation de l'économie. Schématiquement, trois groupes d'États peuvent être identifiés* :

- *un premier groupe considère que les décalages observés dans l'économie numérique entre lieu de création de valeur et lieu d'imposition des bénéfices ne résultent pas de pratiques d'évitement fiscal mais résultent en fait des caractéristiques propres des modèles d'affaires à forte composante numérique. Pour supprimer ou atténuer ces décalages, des mesures ciblées suffiraient, n'appelant pas à une refonte du cadre fiscal international ;*
- *un deuxième groupe de pays estime, lui, que la numérisation de l'économie menace le cadre fiscal international actuel en sapant ses deux principes directeurs que sont le lien (déterminant le droit d'imposer) et l'attribution des bénéfices (déterminant l'assiette imposable) ;*
- *enfin, un troisième groupe n'estime ni nécessaire ni souhaitable une réforme radicale du système fiscal international, considérant que les mesures « BEPS » ont déjà apporté des réponses satisfaisantes* ».

PEYROL Bénédicte, Assemblée nationale francaise, *Ibid*.

[63]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 151.

devraient être imposés. Le deuxième pilier sera consacré à la conception d'un système visant à s'assurer que les entreprises multinationales paient un minimum d'impôt[64].

Cependant, les résultats d´une étude conjointe réalisée par en 2023 par le South Centre, le Forum africain d'administration fiscale et le Forum ouest-africain d'administration fiscale montrent que la convention de l'OCDE ne génèrera probablement que des revenus minimaux pour les pays en développement[65].

Bien que l'Algérie n'a pas assisté aux travaux BEPS comme c'est le cas de nombreux pays, notamment ses voisins le Maroc et la Tunisie, elle a renforcé ca présence dans les 4 dernière années dans les instances internationales par l'adhésion de l'Algérie à l'organisation BRITACOM en 2019 ; la création de la Direction des Relations Fiscales Internationales (DRFI) au sein de la DGI en 2021 ; l'adhésion de l'Algérie au Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales le 30 janvier 2021 ; l'adhésion à l'accord portant création du Forum Africain de l'Administration Fiscale en 2024 et l'adhésion de l'Algérie à la Convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

Le thème de recherche « *la fiscalité de l'économie numérique* » est assez vaste, très complexe et d'une grande actualité. L'intérêt de ce sujet est d'analyser si le cadre fiscal international actuel est en mesure de répondre aux évolutions induites par la numérisation de l'économie et, en particulier, d´étudier l'impact du commerce numérique sur la fiscalité internationale. Toutefois, aux fins de délimitation des recherches menées dans le cadre cette thèse, les recherches se concentrent exclusivement l'imposition des bénéfices des entreprises.

La conception géographique de l'imposition, qui implique la localisation géographique de la source du revenu ou le statu de résidence de la personne qui exerce des activités génératrices de revenu. Compte tenu de la technologie actuelle, la localisation des

[64]- OCDE, « *La communauté internationale adopte une feuille de route pour résoudre les défis fiscaux soulèves par la numérisation de l'économie* », 31 mai 2019.

[65]- SOUTH CENTER, « *Conference on South-South Cooperation in International Tax Matters: Don't cede your taxing rights by signing a blank cheque* », organisé par le South Centre er Global Alliance for Tax Justice le 27 novembre 2023.

transactions numériques dans l'espace physique et l´identification des participants à cette transaction peut s´avérer difficile, voire impossible, dans certaines circonstances[66]. Ce décalage entre les fondements géographiques du systeme fiscal international, d'une part, et le caractère non territorial du commerce numérique, d'autre part, est au cœur du défi que l´économie numérique posent à la fiscalité[67].

Or, la juridiction suppose un lien, c'est-à-dire une présence suffisante d'un contribuable ou d'une transaction dans une souveraineté donnée, qui confère à cette souveraineté le droit de lever l´impôt[68], alors que l´économie numérique ne connait pas de frontières géographiques. Des lors, comment déterminer les règles d'imposition, localiser le contribuable, le lieu où la transaction est réalisée et l'Etat habilité à prélever l'impôt sur des transactions numériques lorsque les bénéfices sont bien réels, et comment les autorités fiscales territorialement délimitées peuvent-elles percevoir les impôts dus sur leur territoire résultant d'activités mobiles et difficilement localisables ? Ou serait-il plus simple, dans la pratique, d'appliquer d'autres modèles de retenue à la source qui ne sont pas aussi complexes à administrer que concept d'ES ?

En effet, il conviendrait de déterminer s´il s´agit d´une question de principe (les droits d'imposition sont basés sur de mauvais critères) ou d´un problème pratique (certains États perdent la capacité d'exercer des droits d'imposition et nous voulons contrer cet effet) ». Il s´avère que si nous partons du principe qu´il s´agit d'une question de principe : la présence physique n'est plus pertinente, nous devrions, premièrement, identifier et justifier de meilleurs critères et, deuxièmement, les appliquer à toutes les situations. Cela signifie que nous devrions également analyser les conséquences d'un éventuel nouveau principe ou d'une

[66]- PARIS Roland, "*The Globalization of Taxation ? Electronic Commerce and the Transformation of the State*", International Studies Quarterly (2003) 47, International Studies Association, page 159.

[67]- PARIS Roland, *Ibid*.

[68]- CROW Stephen, conseiller auprès du Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies, Groupes spécial d'experts de coopération internationale en matière fiscale, « *Le commerce électronique : aspects de la fiscalisions internationale* », dixième session, Genève, 10 septembre 2001, page 37.

éventuelle nouvelle approche pour les situations dans lesquelles les contribuables ont une présence physique significative dans un État[69].

D'importants nouveaux instruments ont été élaborés par les instances internationaux OCDE et ONU, visant particulièrement la taxation de l´économie numérique et la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales en tant que norme standard dans le domaine de la fiscalité internationale. Malgré les critiques croissantes et l'absence d'unanimité, les membres du Cadre inclusif OCDE/G20 sur BEPS ont déclaré le 11 juillet 2023 la fin des travaux sur le Pilier Un. Selon les organisations fiscales internationales South Centre et Alliance for tax justice, ces règles sont loin d´être une solution mondiale, car contrairement à son nom, le Cadre inclusif n'inclut pas la plupart des pays d'Afrique, d'Asie et d'Amérique latine. De plus, il n'a aucune base statutaire, aucune transparence et aucune règle de procédure démocratiques pour régir son fonctionnement[70].

Le Montant A du Pilier Un de l'OCDE établit de nouveaux droits d'imposition aux pays du marché et exige, après la signature de la convention multilatérale, de renoncer à certains droits d'impositions. En outre, le Montant B simplifie l'application des prix de transfert aux activités de commercialisation et de distribution (qui sont le plus souvent affectées par l'absence de transactions comparables sur le marché local)[71].

Le 22 novembre 2023, une résolution historique a été adoptée par la deuxième commission de l'Assemblée générale des Nations unies afin d'entamer des négociations en vue d´élaborer une convention-cadre des Nations unies sur la coopération fiscale internationale. Cette résolution a été fortement soutenue par le groupe des 77 et de la Chine.

---

[69]- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countrie* », 26émé cession, 27-30 March 2023, New York, page 42.

[70]- SOUTH CENTRE et GLOBAL ALLIANZ FOR TAX JUSTICE, « *Conference on South-South Cooperation in International Tax Matters: Don't Cede Your Taxing Rights By Signing A Blank Cheque* », 27-28 novembre 2023 à Genève.

[71]- OCDE, « *Déclaration de résultat sur la Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », 15 novembre 2023.

Dans le cadre de cette résolution, les pays en développement participent pour la première fois à la définition de l'ordre du jour[72].

La Convention multilatérale des Nations Unies vise à mettre en œuvre les nouvelles dispositions conventionnelles relatives à taxation de l'économie numérique (art. 12 A et 12b) en accélérant la modification des conventions fiscales déjà existantes des pays en développements déjà existantes. L'objectif est de promouvoir les intérêts des pays en développements et de leur permettre ainsi d'augmenter leurs recettes fiscales[73]. La mise en œuvre de ces nouvelles normes est donc cruciale pour les pays en développements, notamment l'Algérie.

Cependant, depuis quelques années, les pays en développement et émergents estiment que l'attribution de droits d'imposition dans le cadre du système actuel favorise les pays développés. C´est la raison pour laquelle, une réforme de la fiscalité internationale est pour eux une préoccupation majeure. En outre, la plupart de ces pays, comme l'Algérie, sont des importateurs de biens et de services et ne disposaient pas d'un réseau étendu de conventions de doubles impositions. De même, ils n´ont pas nécessairement eu intérêt à accroître de manière significative le nombre de leurs conventions fiscales et sont soucieux de protéger leur assiette fiscale par des mesures législatives unilatérales au niveau national[74].

Dans ce contexte, la question se pose de savoir si les pays en développement qui ne font pas partie du groupe BEPS/G20 et dont certains, comme l'Algérie, n´ont pas participé au processus décisionnel des actions BEPS, ont les capacités administratives d'appliquer les instruments complexes dérivés de BEPS 1 et 2, ou si l'utilisation d'autres instruments

---

[72]- SOUTH CENTRE et GLOBAL ALLIANZ FOR TAX JUSTICE, « *Conference on South-South Cooperation in International Tax Matters: Don't Cede Your Taxing Rights By Signing A Blank Cheque* », 27-28 novembre 2023 à Genève.

[73]- SOUTH CENTER, « *Conference on South-South Cooperation in International Tax Matters: Don't cede your taxing rights by signing a blank cheque* », organisé par le South Centre er Global Alliance for Tax Justice le 27 novembre 2023.

[74]- Nations Unies, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Rapport sur les travaux de la cinquième session (19-23 octobre 2009)* », Conseil économique et social Documents officiels, 2009 Supplément N°25, page 22.

alternatifs, tels que ceux proposées par l'ONU adaptés aux profits des pays sources facilement intégrables, pourrait être envisageables ?

Première partie

La fiabilité du principe de térritorialité de l'impôt à l'ère de la numérisation économique ?

En 1940, la Société des Nations a été chargée d'examiner le modèle de convention fiscale bilatérale, initialement introduit en 1928. A l'époque, le sous-comité de la Société des Nations était composé de nombreux pays en développement d'Amérique latine. Ceux-ci ont rédigé les dispositions du traité de Mexico (1943), qui n'exigeait pas l'existence d'un établissement stable pour imposer les bénéfices des entreprises étrangères sur leurs territoires[75].

Les paragraphes 1 et 2 de l'art.5 du traité de Mexico prévoyaient que les bénéfices d'une entreprise dans un pays étranger seraient traités si l´entreprise avait exercé son activité dans ce pays. L'activité en question est toutefois soumise à la condition qu'elle ne soit pas liée à des transactions isolées ou occasionnelles. Cette condition est justifiée par le fait que, d'une part, la subordination de l´imposition à un ES exposerait les Etats à des pertes de recettes. D'autre part, le texte de Londres de 1946 exige qu´une entreprise ait un ES dans un pays pour y´être assujettie à l'impôt sur le revenu[76]. Le projet de Mexico a toutefois été écarté par le comité fiscal de la société des nations au profit du projet de Londres (1946) et des intérêts des pays développés[77].

Par la suite, le modèle de convention fiscal de l´OCDE a attribué, a l´art.5, le pouvoir d'imposer les bénéfices d'exploitation à l'État dont l'entreprise est résidente. Ce principe ne s´applique pas si l'entreprise dispose d'un établissement stable dans l'autre État partie à la convention. Il en résulte que les bénéfices de l'établissement stable sont imposés dans l'État où ils sont générés, appelé État de la source (le lieu où la richesse est créée)[78].

Bien que l'article 5 du modèle de convention fiscale des Nations Unies soit fondé sur l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, il s´en distingue en fait sur plusieurs aspects afin d'accorder davantage droits d´imposition aux pays en développements.

---

[75]- COCKFIELD Arthur, " *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*", 74 Tul. L. Rev. 133-217 (1999), page 07.

[76]- SOCIETE DES NATION, « *Modèle de convention fiscale de Londres et de Mexico* », N° officiel C.88 M.88, Genève, novembre 1946, page 14.

[77]- COCKFIELD Arthur, *Ibid*, page 08.

[78]- La commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, « *L'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international* », Rapport d'information, Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 juillet 2013, N°1234, page 04.

En effet, la notion d'établissement stable ne se réfère pas seulement a une présence physique substantielle dans le pays concerné, mais aussi aux situations dans lesquelles le non-résident opère dans le pays concerné par l'intermédiaire d'un agent dépendant[79].

Dans le système fiscal algérien, les règles de territorialité en matière d´imposition des bénéfices des sociétés résultent de l'application combinée des dispositions du code des impôts directs et des conventions internationales destinées à prévenir les risques de double imposition. L'existence des conventions internationales, qui en Algérie sont supérieures à la loi interne, a des conséquences sur la soumission des entreprises étrangères au régime fiscal algérien. En matière conventionnelle, l'existence d'un ES dans l'un des Etats contractants est généralement retenue comme critère d'application du droit interne de cet Etat[80].

L'implantation des entreprises étrangères se fait soit par la création d'une filiale, d'une succursale ou de tout autre établissement (chantier, bureau, local ect)[81]. Un agent qui dépend d'une entreprise établie dans une juridiction donnée et qui réalise des opérations pour cette entreprise dans une autre juridiction est considère comme ES dans la seconde juridiction s´il a le pouvoir d´engager l´entreprise[82].

Toutefois, certains types de bénéfices peuvent être taxés dans un pays, même en l'absence d'établissement stable dans celui-ci. Il s'agit notamment des rémunérations qui peuvent inclure des dividendes, des intérêts ou redevances techniques. Ces rémunérations

[79]- OCDE (2013), « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE, page 42.

[80]- DELIGNIERES Bernard, « *Droit fiscal international français : En l'absence de conventions, impôt sur les sociétés, territorialité, principes* », Juris Classeur, Droit fiscal international1, fasc.14-110, Edition du Juris Classeur-1998, page 3.

[81]- Direction Générale des Grandes Entreprises (DGE), « *Fiscalité des entreprises étrangères* », disponible sur le site, http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/471-edsq.

[82]- ASSEMBLÉE NATIONALE FRANCAISE, Avis fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, adopté par le Sénat, autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (N° 901), par Mme. PEYROL Bénédicte, Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 20 juin 2018.

sont taxées dans l'Etat de la source sur le montant brut du paiement et non sur l'élément de bénéfice lié au paiement[83].

En outre, la numérisation de l´économie réduit considérablement la nécessité pour une entreprise étrangère d'avoir une présence physique dans le pays où se trouve son client. Cela érodera davantage la capacité des pays importateurs de capitaux à prélever leurs impôts sur les activités précédemment menées par un ES. Il existe un risque important que la répartition des revenus soit modifiée et que le bilan fiscal soit favorable aux pays de résidence[84]. En effet, il a été jugé nécessaire de déterminer si le concept d'établissement stable est valable pour être appliquer dans le contexte de l´économie numérique ou si une révision du principe de la fiscalité internationale, à savoir la classification des revenus en fonction de leur source de revenu est inévitable[85].

Le Trésor Américain suggère que l´imposition sur la base de la résidence pourrait être la solution appropriée[86]. Alors que la littérature fiscale plaide pour une refonte de la notion d'établissement stable. L'OCDE s´en tient fermement aux principes élaborés en 1920 par la Société des Nations, qui ont ensuite et repris dans les modèles de convention de l'OCDE, et de l'ONU[87].

Lors de la conférence ministérielle de l´OCDE sur le commerce électronique à Ottawa en 1998, l'établissement stable a été l´une des questions fondamentales discutées. Malgré les

[83]- OCDE, Comité des Affaires Fiscales *« Lutter contre l'Érosion de la Base d'Imposition et le Transfert de Bénéfices »*, CTPA/CFA(2013)5/FINAL ,12 février 2013, page 32.

[84]- COCKFIELD Arthur, " *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*", 74 Tul. L. Rev. 133-217 (1999), page 11.

[85]- Basu Subhajit, « *fiscalité internationale du E-Commerce : problèmes persistants et les évolutions possibles* », Le Journal de l'information, le droit et la technologie ,2008 (1), page 01.

[86]- COCKFIELD Arthur, *Op.cit*, page 16.

[87]- HOFFART Benjamin, "*Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy",* Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property, Volume 6, Number 1 (Fall 2007), page 118.

efforts des différentes autorités fiscales, cet élément demeure incertain et complexe à adapter à l'ère numérique[88].

Ensuite, en janvier 1999, l'OCDE a mis en place un groupe technique consultatif chargé de surveiller l'application des normes existantes dans les conventions fiscales sur les bénéfices liées au commerce numérique. Celui-ci avait pour mission d´examiner les propositions de nouvelles règles. Le rapport final présenté en 2004 par ce groupe technique a réaffirmé que des changements modestes dans les pratiques fiscales internationales pouvaient être obtenus par une interprétation continue des règles existantes. Pour ce faire, il suffit de modifier les commentaires de l'art. 5, comme cela a toujours été, afin de tenir compte des nouvelles réalités commerciales[89].

Cependant, en 2013, dans le cadre du projet OCDE/G20 sur le BEPS, l'action 7 du projet, intitulée « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* », a reconnu que la définition actuelle de l'établissement stable devait être modifiée afin de répondre aux stratégies BEPS[90].

Selon l'OCDE, les pays de l'OCDE et du G20 ont entrepris la refonte la plus profonde des règles fiscales internationales de ces cent dernières années. L´objectif était ambitieux : revoir les règles en vigueur de manière à suivre les évolutions de l'économie mondiale et de faire en sorte que les bénéfices soient imposés là où l´activité économique a lieu et où la valeur est créée[91].

Dans le rapport final sur l'action 7 de 2015 un certain nombre de modifications ont été apportées aux paragraphes 4, 5 et 7 de l'article 5 et de nouveaux paragraphes 4.1 et 9 ont été

---

[88]- Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », Dixième réunion, Genève, 10-14 septembre 2001, page 03.

[89]- HOFFART Benjamin, "*Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy",* page 119.

[90]- OECD, "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*", Action 7 – 2015, Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, page 14.

[91]- OCDE, « *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Rapports finaux 2015* », Note d'information, page 03.

ajoutés à cet article. Ces modifications ont ensuite été intégrées, avec quelques difficultés, dans le modèle de convention fiscale des Nations Unies.

De fait, cette partie est divisée en deux titres. Dans le titre 1, nous examinons l'application du critère d'établissement stable dans l'économie numérique comme critère d'assujettissement à l'impôt conformément aux dispositions des articles 5, 6 et 7 des conventions modèles OCDE et ONU. Dans le titre 2, nous traitons du traitement fiscal du revenu d'une EMN et de la manière dont les questions de la création de valeurs et des prix de transfert doivent être tranchées aujourd'hui en matière de commerce numérique, qui évolue constamment avec le temps.

Titre I : L'adaptation du principe de térritorialité à l´économie numérique

A l'ère du numérique, les entreprises peuvent réaliser des bénéfices en effectuant des transactions commerciales à partir d´un serveur et d´un site web, sans être physiquement établies dans un Etat donné[92]. Les technologies de l'information et de la communication (TIC) ont radicalement modifié les relations entre les entreprises et leur environnement, tant dans leur fonctionnement interne que dans leurs relations avec les clients, les employés, les partenaires et les fournisseurs. Les entreprises ont de plus en plus la possibilité de choisir la localisation optimale de leurs activités productives et actifs incorporels. Celles-ci sont principalement liées à la dématérialisation des échanges, qui non seulement perturbe l'identification et la localisation des acteurs du marché, mais trouble également la compréhension du processus de création de valeur[93].

Or, le système fiscal international est par définition lié à la notion de territoire. Par conséquent, la notion d'établissement stable, qui a en effet été conçue sur la base du commerce traditionnel, ne correspond pas aux principales caractéristiques des acteurs du numériques.

De fait, les Etats ont mobilisé l'OCDE et L'ONU pour repenser la fiscalité. Le comité fiscal de l´ONU a toutefois reconnu que les défis de la fiscalité à l'ère de la numérisation économique ne peuvent être résolus simplement en modifiant la définition actuelle de l'établissement stable. C´est plutôt l'ensemble du système fiscal international qui doit être réévalué.

De fait, nous nous pencherons dans un premier temps sur la pertinence de la notion d'établissement stable dans l'économie numérique (chapitre I) et, dans un second temps, sur la mobilité des actifs incorporels largement utilisés dans l'économie numérique (chapitre II).

[92]- HUET Frédéric, « *La fiscalité du commerce électronique* », Edition Litec, Paris, 2000, page27.

[93] - OCDE, *« Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 99.

Chapitre I : La pertinence de la notion d'établissement stable dans l'économie numérique

Les modèles et les structures d´entreprises devenaient de plus en plus complexes. L'entreprise de l'époque était organiquement solidaire, très hiérarchisée avec des structures lourdes[94]. Cependant, la révolution numérique a brisé les structures hiérarchiques en externalisant un nombre croissant d'activités d´entreprises[95]. Il s'agit d´entreprises ouvertes[96].

Bien que l'ancien modèle existe toujours, le nouveau modèle est non seulement entrain d´émerger, mais il est aussi extrêmement dynamique[97]. Les chaînes de valeur mondiales (CVM), caractérisées par la fragmentation de la production entre différents pays via un réseau complexe de filiales, sont devenues une caractéristique prédominante de l'économie mondiale[98]. La création de ces filiales vise soit, l'exercice d'activités spécifiques telles que les transactions financières, le transport, le conseils ou d´autres activités, soit pour agir en tant qu´entreprises de détention d'actifs tels que des obligations, des actions ou des droits de propriété intellectuelle[99]. Une telle chaîne multinationale doit logiquement conduire à la perception de taxes correspondants et à une certaine répartition de ces taxes entre les pays concernés[100].

---

[94] - CIGREF, « *L'entreprise numérique* », page 104.

[95]- CIGREF, Ibid, page 106.

[96]- OCDE, « *Les incidences économiques et sociales du commerce électronique :résultats préliminaires et programmes de recherche*»,1999, page 12.

[97]- MARINI Philippe, « *La fiscalité numérique* », rapport d'information fait au nom de la Commission Des Finances, Sénat N° 614, le 27 juin 2012, page220.

[98]- OCDE (2013), « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE, page 32.

[99]- SOL Picciotto, « *Pour une taxation unitaire des multinationales* », *Alternatives Economiques* n° 320 - janvier 2013, disponible à l'adresse, http://www.alternatives-economiques.fr/pour-une-taxation-unitaire-des-multinationales_fr_art_1183_61916.html, consulté le 29 juillet 2016.

[100]- SAINTRAIN Michel, « *TIC, nouveau standards transactionnels et fiscalité-défis et perspectives* », 27 septembre 2003, page 23.

En outre, le commerce numérique volatile, associé à son potentiel de confidentialité brouille les frontières et ne se soucie pas du principe de territorialité[101], ce qui facilite la délocalisation de bénéfices. Il devient donc de plus en plus difficile de savoir quel pays est censé taxer les revenus d'une multinationale[102].

A partir du moment « *où les biens et les services deviennent des données numériques (bits) sur les autoroutes de l'information, les frontières sur lesquelles les revenus de ces transactions ont été générés deviennent opaques* »[103].

L'application de la définition d'ES dans le contexte de l´économie numérique n'est toutefois pas évidente. Etant donnée qu´un site marchand est facilement accessible dans plusieurs pays, il en effet difficile de déterminer le lieu de territorialisation de l'activité sur laquelle se fonde la notion d'ES[104]. Où la transaction a-t-elle lieu aux fins fiscales ? Quelle juridiction a le droit d'imposer les revenus des ventes lorsque les frontières disparaissent et que les échanges se font via un site web ou un serveur ?

A ce stade, certaines clarifications ont été apportées au modèle de Convention de l'OCDE et au modelé de l'ONU[105].

Ce chapitre est divisé en deux sections. La première section examine la problématique de l'incompatibilité entre une représentation permanente et le commerce numérique, tandis que la seconde section traite de la fragmentation de l'activité qui caractérise l'économie contemporaine.

---

[101]- OBERSON Xavier, *Op.cit*, p. 93.

[102]- Commission Européenne, « *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne: cinq domaines d'action prioritaires* », Communication de la commission au parlement européen et au conseil, Bruxelles, le 17.6.2015 COM(2015) 302 final, page 02.

[103]- OBERSON Xavier, *Op.cit*, page 93.

[104]- REQBA Zahra, « *La nature juridique du site Internet en droit international* », 19 février 2013.

[105]- OCDE, Comité des Affaires Fiscales, « *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5* », 22 décembre 2000, page 02.

Section 1 : La problématique de l'incompatibilité entre une représentation permanente et l´économie numérique

L'évolution des modèles d´entreprises des multinationales, leur virtualisation et leur internationalisation, ainsi que la mobilité croissante des employés et des actifs a l´échelle mondiale ont accru le risque d'avoir des ES dans différentes juridictions. Dans ce contexte, le recours à la planification fiscale est essentiel pour réduire leur charge fiscale globale dans différentes juridictions, notamment en évitant d'avoir un ES[106].

Les Britanniques et les australiens sont les premiers à avoir ouvert la voie, et l'Arabie Saoudite et le Koweït les ont rejoints une approche purement nationale de présence digitale significative sans attendre un improbable accord international[107].

Sous-section 1 : L'application du concept établissement stable a un site internet

En règle générale, toute entreprise souhaitant exercer une activité commerciale en ligne via un site Web doit demander à un fournisseur d´accès à Internet de lui fournir son propre nom de domaine[108]. Il s'agit en fait d'un accord en vertu duquel le fournisseur d´accès à internet (FSI) fourni un serveur sur lequel le site est basé[109].

Un site Web peut être considéré comme une combinaison de logiciels et de données électroniques utilisés par ou stockés sur un serveur. Il ne constitue donc pas un établissement stable, car il ne contient pas de bien physique et ne peut donc pas être considéré comme une

---

[106]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", Second Edition, Edited by Alexander Trepelkov, Harry Tonino and Dominika Halka, United Nations New York, 2017, page 377.

[107]- RENOUX Vincent, « *Fiscalité réelle pour un monde virtuel* », Note de synthèse août 2017, Digital New Deal Foundation, page 08.

[108]- L'art. 06 de la loi N° 18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique stipule qu'un « *nom du domaine est une chaîne alphanumérique normalisée enregistrée au niveau du registre national des noms de domaine et qui permet d'identifier le site électronique et d'y accéder* ».

[109]- SEOGO Karim, « *La fiscalité internationale et le commerce électronique* », 4 juillet 2015.

installation d'affaires[110]. En revanche, le serveur a nécessairement un emplacement physique et pourrait de fait constituer une telle installation[111].

1. La nécessité d'un espace physique à la disposition de l'entreprise

Compte tenu du caractère volatile et éphémère d´un site web, il serait difficile de localiser l'endroit où il est stocké, étant donné qu´il est accessible à n´importe quel point d'accès au web[112].

L'entreprise qui loue un espace web dispose en permanence de cet espace, qui fait partie de ces installations. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a toutefois souligné que chaque doit être examine à la lumière des faits et circonstances spécifiques. Les contrats d'hébergement de sites Web ne sont généralement pas des contrats de location d'espace ou de serveurs, même si une partie de la rémunération peut être calculée sur la base de l'espace de disque utilisé pour le client[113].

1.1. Les contrats d'hébergement de sites Web et la présence physique

Le 22 décembre 2000[114], le modèle de convention fiscal OCDE a été modifié afin de clarifier les critères classiques d'établissement stable en soulignant *:*

- *Qu'un site web ne peut pas en lui-même constituer un établissement stable ;*
- *Qu'un accord d'hébergement sur un site web ne se traduit pas normalement par un établissement stable pour l'entreprise qui exerce des activités par l'intermédiaire de ce site web.*

En outre, l'OCDE a indiqué que l'interprétation courante de la notion d'établissement stable inclut la nécessité d'un espace physique à la disposition de l'entreprise. Le modèle de

[110] Comm. (42-2) art 5 du modèle de convention OCDE.

[111]- HELLERSTEIN Walter, Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies, « *Le commerce électronique : une gageure pour l'administration fiscale* », 9 mai 2001, page 8.

[112]- HUET Frédéric, *Op.cit*, page 31.

[113]- Droit du numérique, administration, entreprise, « *OCDE : l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique* », Université paris 1/Panthéon Sorbonne.

[114]- OCDE, Comité des Affaires Fiscales, « *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5* », 22 décembre 2000, page 02.

convention n'utilise pas les termes « *physique* » ou « *corporel* », mais le sens conventionnel ou ordinaire de l'expression suggère un espace physique. Cela signifie que l´existence d'un site web ne suffit pas à constituer un lieu d'affaires fixe pouvant être considéré comme un établissement permanent. Par conséquent, les Etats ne peuvent pas réclamer les bénéfices provenant des sites Web des entreprises, étant donné que l'article 7 du modèle de convention OCDE exige que les bénéfices soient attribués à un établissement stable. De fait, les Etats devraient avoir droit aux revenus provenant de leurs frontières, car il s'agit du « *lieu d'activité génératrice de revenus* »[115].

Il a été jugé nécessaire de faire une distinction entre un site Web et le serveur sur lequel le site est hébergé et utilisé. En fait, l'entreprise qui exploite le serveur peut être différente de celle qui exerce son activité via le site Web. C'est le cas lorsqu'un site Web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce son activité est hébergé sur le serveur d'un FSI[116].

Dans ce cas, l'entreprise ne peut être considérée comme ayant acquise une installation d'affaires en vertu de cet accord d'hébergement. La raison de cette exclusion est que le serveur et son emplacement ne sont pas à sa disposition. Cela s'applique même si celle-ci était en mesure de déterminer que son site Web devait être hébergé sur un serveur particulier situé dans un endroit particulier[117].

En revanche, si l'entreprise qui opère par l'intermédiaire d'un site Web possède (ou loue) et exploite également le serveur sur lequel le site Web est héberge et utilisé, cette entreprise pourrait constituer un établissement stable si les autres conditions de l'article 5 du modèle de convention OCDE sont remplies[118].

De fait, la propriété et l'exploitation par l'entreprise elle-même est déterminante pour qualifier un serveur comme un établissement stable. Il s´agit en fait d´une différence notable

[115]- EUROPEAN COMMISSION, « *Commission expert group on taxation of the digital economy*", Taxation and customs union, on May 28, 2014, page 07.

[116]- Comm. (42-3) de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[117]- Comm. (42-3) de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[118]- Comm. (42-3) de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

par rapport aux critères classiques de l'installation fixe d'affaires, qui n'exigent pas que l´entreprise soit propriétaire de l´installation[119].

1.2. L'application du concept du « *cycle commercial complet* » aux transactions numériques

La jurisprudence du Conseil d'Etat français, dans son célèbre arrêt du 22 mars 1963, considère qu´en absence d'ES ou de représentant, l'exercice d'une activité commerciale est qualifié lorsque sont effectuées des opérations constituant un cycle complet d'opérations[120].

Il convient de noter que la présence physique d'une installation ou d'un représentant n'est plus exigée. En général, toute opération constituant un cycle peut être considérée comme un cycle commercial complet si elle correspond à l'exercice habituel d'une activité distincte[121].

L'exemple type d'un cycle commercial complet est l'achat suivi de la revente des marchandises. Ces opérations répétées forment un ensemble qui caractérise l'exercice habituel d´une activité en France et en Algérie[122].

En France, le tribunal a raisonné conformément à la « doctrine du cycle commercial complet » est a conclu qu'un radiodiffuseur non-résident établi à Monaco était assujetti à l´impôt sans présence physique en France[123].

Dans ce cas, la question se pose de savoir si nous pourrions s'inspirer du concept du « *cycle commercial complet* », qui est un critère de droit interne et qui n´a d´équivalent en droit conventionnel, pour soumettre à l'impôt les entreprises étrangères qui effectuent des opérations de commerce en ligne sur le territoire Algérien ?

---

[119]- RAQBA Zahera, article précité, page 02.

[120]- DELIGNIERES Bernard, *Op.cit*, page 05.

[121]- MOUNIELOU Francois, « *Le concept juridique d'établissement stable en droit français* », 03 décembre 2012.

[122]- « *Une entreprise étrangère qui revend en France les marchandises qu'elle y'a achetées directement est passible de l'impôt en France, même si elle n'y possède pas d'établissement* » (CE, arrêt du 22mai1963 N°46870, ROp.340). http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4264-PGP.html.

[123]- GARATE Cristian, "*the "fixed place of business" in the context of electronic commerce*", Master Thesis, page 03.

Pour pouvoir appliquer le critère de cycle commercial complet au commerce numérique, il convient de distinguer le commerce entre entreprises (B2B) et le commerce entre entreprise et particulier (B2C). En ce qui concerne le B2C, l'achat d'un bien immatériel sur un site web par un particulier n'est généralement pas répétitif et ne permet donc pas de générer un cycle commercial complet. En revanche, dans le cas des transactions B2B, notamment sur l´Intranet prive, les transactions ne peuvent certainement pas être occasionnelles[124].

Le Conseil d'Etat français a rendu une décision indiquant qu'une société qui réalisait en France un cycle complet d'activité devait être regardée comme une entreprise exploitée en France[125].

On pourrait caractériser le serveur comme une machine qui effectue un cycle complet d'opérations dans une transaction, y compris la publicité, la vente et la collecte d'argent dans un pays donnée. En outre, les opérations réalisées par l'entreprise doivent être détachées des autres activités exercées dans l'Etat du siège afin de constituer un cycle commercial complet. En revanche, les opérations que l´entreprise effectue par l'intermédiaire de son site web dans un Etat donné ne sont généralement pas détachables, de par leur nature, de celles effectuées dans l'Etat de son siège[126].

L'application du concept de « cycle commercial complet » a la taxation du commerce numérique faisait partie des recommandations du Conseil national du numérique français (CNNUM). Ce dernier a appelé en 2012 à appliquer le concept du « cycle commercial complet » afin de taxer les principaux acteurs du numérique sur le territoire français[127]**.**

L'imposition en Algérie les entreprises étrangères réalisant un « *cycle commercial complet* » est une solution qui permet de considérer que les activités exercées en Algérie y sont imposées même si l'entreprise ne dispose d´ES. Selon les partisans du projet de taxation des bénéfices des acteurs étrangers du numérique sur la base du « *cycle commercial complet*», l'adoption de cette approche jurisprudentielle nécessiterait la renégociation des

[124]- HUET Frédéric, ouvrage précité, page 50.

[125]- COLLIN Pierre et COLLIN Nicolas, Op.cit, page 39.

[126]- HUET Frédéric, *Op.cit*, page 50.

[127]- Conseil National du Numérique, « *Taxer les géants du net : les propositions du (CNNum)* », http://www.cnnumerique.fr/taxer-les-geants-du-net-les-propositions-du-cnnum/.

conventions fiscales entre Etats[128]. Il est clair que cette solution fait échec à l'application par l'administration fiscale française ainsi que l'administration fiscale algérienne de la théorie du cycle commercial complet[129]. En effet, le critère de « *cycle commercial complet* » n'est pas encore appliqué aux cas entreprise étrangères puisqu´elles opèrent en Algérie.

2. La théorie de l'établissement stable virtuel

L´or des travaux de l´OCDE en 2000 sur le commerce électronique, l'Espagne et le Portugal ont démontré qu´ils ne considéraient pas la présence physique comme une condition préalable a l´existence d´un établissement stable dans le contexte du commerce électronique, et considéraient également qu´un site Web pourrait dans certaines circonstances être considérée comme ayant un établissement stable dans cet Etat[130].

2.1. L'imposition de la présence virtuelle d'une entreprise dans une juridiction

En 2004**,** le comité fiscal de l'OCDE a proposé une modification fondamentale à la notion d´ES en ajoutant un lien de substitution pour le commerce numérique. L´exploitation de l'établissement virtuel permet à l'entreprise de mettre en place un site Internet sur le serveur d'une autre entreprise située dans une juridiction et d´effectuer des opérations commerciales via ce site. Le support d'activité est le site Internet, qui est virtuel. Cette solution permet effectivement à l'entreprise de se libérer de la nécessité de disposer d'actifs physiques ou de locaux dans la juridiction[131].

L´objectif est de taxer à la source le commerce de services hautement spécialisés, tels que l'expertise de professionnels libéraux, de gestionnaires et de techniciens. Les partisans du concept estiment que ce commerce s'exerce au lieu d´établissement du client, même s'il

---

[128]- Conseil National Du Numérique, « *Concertation sur la fiscalité du numérique* », avis numéro 3, septembre 2013.

[129]- La commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, *Op.cit.*

[130]- SPRAGUE Gary, "*The Proposed Australian Multinational Anti-Avoidance Law -- Leapfrogging the OECD's BEPS Process to Devise a New Nexus Rule for Remote Sales*", Tax Management International Journal, November 13, 2015, disponible à l'adresse, https://www.bna.com/proposed-australian-multinational-n57982063491/, consulté le 18 aout 2017.

[131]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, centre de politique et d'administration fiscales (PAF), 2004, page 72.

est effectué par du personnel à l'étranger. Dans de nombreuses situations, il peut ne pas y avoir d'établissement stable au sens de la définition actuelle, bien que l'entreprise étrangère puisse exercer des activités économiques importantes dans la juridiction et y réaliser des bénéfices très élevés[132].

La théorie de l´ES virtuel a été la base d´une décision rendue par la Cour de l'impôt central en Espagne le 15 mars 2012. L'objet de la décision était l´imposition d´une entreprise non résidente en Espagne sur les revenus génères par les ventes réalises en Espagne via un site Web hébergé en dehors de l'Espagne. En effet, l'entreprise nommé (DPL) n'avait pas de présence physique réelle en Espagne. L'équipement informatique qui hébergeait le site espagnol se trouve situé en dehors de l'Espagne. L'entreprise (DPL) n'avait pas d'employés en Espagne. La Cour de l'impôt central, a conclu l'existence d'un établissement stable virtuel par référence au commentaire de l'OCDE sans l'interpréter[133].

Cependant, la décision a été critiquée par professeur G. SPRAGUE du fait que selon l´OCDE, la création d´un lien pour une entreprise non-résidente sans une présence physique effective dans l'Etat, sur la base d'un établissement stable virtuel, nécessiterait une modification fondamentale des normes existants. En outre, l'Espagne a souligné que cette décision aurait des implications sur les vendeurs non-résidents sur le marché espagnol. Ceux-ci seraient de facto assujettis à l'impôt si leur entreprise est gérée par des employés d'une filiale espagnole fournissant des services pour la gestion du site. Il s´agit en fait d´une énorme extension du pouvoir de taxer les entreprises non-résidentes qui n´ont pas d´opérations effectives dans l'Etat[134].

2.2. Des initiatives unilatérales de taxation fondées sur la présence digitale

Afin d'appréhender les pratiques visant à contourner le statut d'établissement stable, le Royaume-Uni a introduit en 2015 la taxe Google. La taxe Google est prélevée sur tous les bénéfices détournés. Il s'agit d'un taux de 25% qui est appliqué à toute entreprise qui vend à des clients au Royaume Unis (via un site internet) mais dont l'entité juridique est

[132]- OCDE, *Ibid*, page 73.

[133]- SPRAGUE Gary, "*Spanish Court Imposes Tax Nexus by Finding a 'Virtual PE'*", From International Journal, January 9, 2013.

[134]- SPRAGUE Gary, *Op.cit*.

enregistrée à l'étranger. Le fisc britannique pourra désormais tenir compte de l'existence d'entrepôts ou d'employés. La taxe s´applique également aux transactions intra-entreprises, très pratiquées par les entreprises multinationales. Il peut s'agir d'un prêt accordé par la filiale luxembourgeoise d'une entreprise, que la filiale britannique doit ensuite rembourser, ce qui réduit d'autant ses bénéfices[135].

L'Australie, pour sa part, a introduit également un nouvel impôt sur les bénéfices détournés qui s'appliquera à certaines grandes entités à compter du 1er juillet 2017[136].

Pr. SPRAGUE Gary a fait remarquer que l'effet de ces règles consiste essentiellement à créer une nouvelle règle de *nexus* pour certains vendeurs à distance. Le nouvel impôt *Combating Multinational Tax Avoidance* (MAL) ne cherche pas à interpréter les règles d'établissement stable existantes. Il peut s'appliquer même si les activités basées en Australie ne constituent pas une ES en vertu des conventions fiscales de l'Australie. Il semble même possible de relever du MAL si les activités réalisées en Australie ne créeraient pas un établissement stable en vertu des normes révisées et élargies proposé dans le cadre du projet BEPS. Cependant, il reste à savoir si d'autres juridictions seront désormais encouragées à suivre la direction du Royaume-Uni et de l'Australie pour introduire de nouveau lien et règles sources en dehors du cadre du modèle conventionnelle de l'OCDE[137].

Deux ans plus tard, en France, l'Assemblée nationale a voté le 17 novembre 2017 la taxe google à la proposée par le socialiste Yann Galut. Inspirée de la taxe sur les bénéfices détournés instaurée au Royaume-Uni et en Australie, cette mesure vise les bénéfices des

---

[135]- ALBERT Eric, « *Le Royaume Unis met en place une taxe Google* », 18 mars 2015, le Monde.fr, disponible à l'adresse, http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2015/03/18/le-royaume-uni-met-en-place-une-taxe-google-des-le-mois-prochain_4596256_4862750.html, consulté le 24 juillet 2017.

[136]- KPMG, « *L'Australie annonce un nouvel impôt sur les bénéfices détournés ainsi que des mesures de divulgation et de transparence* », 10 mai 2016, disponible à l'adresse, https://home.kpmg.com/ca/fr/home/insights/2016/05/australia-announces-new-diverted-profits-tax-and-disclosure-and-transparency.html, consulté le 24 juillet 2017.

[137]- SPRAGUE Gary, *Op.cit.*

multinationales sur l'activité en France, afin de contrer l'optimisation fiscale passant par un détournement de bénéfices[138].

Sous-section 2 : L'application du concept d'établissement stable a un serveur

Les technologies numériques ont considérablement modifié la manière dont les activités des entreprises sont réalisées. De nos jours, il est de plus en plus fréquent que les employés, les serveurs et les clients d'une entreprise soient situés dans différents pays[139]. L'OCDE s´est donc demandé si un ES pouvait être envisage sur la base de l´hypothèse que l´activité d´une entreprise est entièrement ou partiellement réalisée là où elle dispose d´une installation telle qu´un serveur[140].

Nous ne pouvons considérer qu'un établissement stable est situé dans un Etat que si l'installation fixe d'affaire concernée se trouve sur le territoire de cet Etat[141]. L'application du concept d'établissement stable aux serveurs est très délicate. Le Conseil d'Etat français a suggéré de clarifier certains aspects en se demandant s'il fallait soit considérer que le serveur peut constituer un établissement stable si certains éléments de permanence sont réunis (le critère du personnel est-il dans ce cas approprie ?) ; soit considérer que le serveur constitue en lui-même un ES ; soit au contraire exclure totalement cette qualification au motif que le serveur peut être déplacé et qu'à la différence d'un intermédiaire traditionnel, il ne participe pas à la vente[142].

1. L'équipement informatique fixe

L'article 5 du modèle de convention OCDE dispose que l'installation d'affaires désigne une installation telle que les locaux, ou, dans certains cas des machines[143]. Cela dit que le terme « *fixe* » suggère un emplacement géographique. Ce n´est que lorsqu'en se réfère

---

[138]- « *Une "Google tax" votée à l'Assemblée* », Le Figaro, le 17 novembre 2016, disponible à l'adresse, http://www.lefigaro.fr/flash-eco/2016/11/17/97002-20161117FILWWW00372-une-google-tax-votee-a-l-assemblee.php, consulté le 24 juillet 2017.

[139]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 140.

[140]- Comm. (42-5) art. 5 du modèle de convention OCDE.

[141]- Comm. (5-5) §1 de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[142]- Conseil d'Etat français, « *Internet et les réseaux numériques* », étude adoptée par l'Assemblée générale du Conseil d'Etat le 2 juillet 1998, page 75.

[143]- OCDE, « *Modèle de convention fiscale* », version complète, page 102.

au commentaire de l'OCDE que l´on se rend compte qu'il s'agit d'une délimitation spatiale, c'est-à-dire que l'installation d'affaires doit se trouver dans un endroit précis[144]. Cela ne signifie toutefois pas que l'outillage constituant l'installation d'affaires doit être fixé au sol[145], mais qu´il suffit que l'outillage reste à un endroit précis[146]. Le déplacement de l'outillage ou de l'équipement d'un endroit à un autre ne constitue donc pas un obstacle à la fixation géographique (dans le cas par exemple d'un serveur sous forme d'un ordinateur portable)[147].

1.1. La problématique du détachement territorial des activités de l'entreprise dans l'économie numérique

Les transactions numériques peuvent être comparées à d'autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne automatiquement, par exemple une station de pompage automatique utilisée pour l'exploitation de ressources naturelles[148].

Ce raisonnement comporte toutefois une faille, car qu'il existe une identité entre le pays où le distributeur est installé et le lieu de résidence des personnes qui l'utilisent, alors que tel n'est pas forcément le cas entre un serveur et la clientèle du site web qu'il héberge. L'exemple suivant permet d´illustrer ce point : une entreprise établie dans un pays A peut décider de situer son serveur (qu'elle contrôle) dans un pays B, pour y héberger un site de vente en ligne qui s'adressera à des résidents d'un pays C[149]. Si on considère le serveur situé sur le territoire du pays B un établissement stable, alors que toutes les transactions sont réalisées avec des personnes établies dans le pays C, la réalisation de l'enrichissement est partagée, dans ce cas, entre plusieurs territoires. Comment peut-on déterminer l'origine de

---

[144]- Comm. (2) §1 de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[145]- Le projet de convention de 1963 employait les termes « *installation .....où* », qui a été remplacé par « *installation…par l'intermédiaire* », pour prendre en compte telles que les activités qui ne sont pas exercées littéralement dans une installation, car il semblait mal adroit d'utiliser le relatif « *où* » en ce qui concerne les équipements automatisés. OCDE, « *Question de fiscalité internationale : Rapport de 2002 relatif au modèle de convention fiscale de l'OCDE* », N°8, page 86.

[146]- Comm. (5) §1 de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[147]- Comm. (5-1) §1 de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[148]- Comm. (42-6) de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[149]- VERBIEST Thibault**,** « *Fiscalité directe du commerce électronique : les nouvelles règles* », Droit et Technologies, 04 octobre 2001.

l'enrichissement, vu que « *l'origine des richesses* » est restée le principal fondement de la taxation à la source [150]?

Dans l´hypothèse que pour autoriser l´imposition à la source des bénéfices d´une entreprise au pays C, il faut logiquement déterminer les circonstances dans lesquelles ces bénéfices peuvent être considérées comme ayant leur source dans cette juridiction[151]. En fait, l'entreprise numérique n´a pas de présence physique dans le pays C. Par conséquent, le pays C ne peut pas considérer son territoire comme une source des bénéfices en vertu des règles de l'OCDE fondées sur les liens[152].

Toutefois, des membres du comité fiscal de l'OCDE plaident pour l'imposition des bénéfices là où les activités sont exercées, car ces entreprises tirent parti de l'économie locale dans une mesure qui justifie que leurs bénéfices soient soumis a l´imposition dans ce pays[153].

Pr. HINNEKENS explique que « *l'allégeance fiscale moderne est généralement fondée sur l'allégeance économique. L'entreprise considérée, participe à la vie économique du pays dont il tire avantage. Cependant, on assiste à un processus de détachement territorial de l'économie. L'économie digitale ignore les frontières nationales* »[154].

En outre, l'extension du droit d'imposition à la source aux bénéfices sans lien avec un établissement stable est inappropriée dans la mesure où seuls les bénéfices imputables aux activités exercées dans le pays devraient être considérés comme y sont génères. Or, l'établissement stable est le seuil généralement accepté pour déterminer si les activités exercées dans un pays sont suffisantes pour justifier la taxation à la source[155].

Une auteure néo-zélandaise a proposé une autre approche dans laquelle un serveur n´est pas considère comme un lieu d'affaires mais plutôt comme un conduit. Cependant,

---

[150]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 14.

[151]- OCDE, Ibid.

[152]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 14.

[153]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 14.

[154]- AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves, article précité, page 15.

[155]- OCDE, Ibid, page 49.

l´entreprise est exploitée là où le logiciel d'exploitation du serveur a été développe, tandis que le revenu est gagné là où se trouve le client. Il n'y a donc aucune corrélation entre le lieu où se trouve le serveur, le lieu où l'entreprise est exploitée ou le lieu où il existe une présence économique[156].

L'auteure conclut donc qu´aux fins du modèle OCDE, un serveur n'est pas un centre autonome d'activité économique, mais une simple machine automatisée qui, contrairement à une distributrice, n'a pas besoin d´être située dans la juridiction du consommateur. Elle a conclu qu'un serveur utilisé pour effectuer des opérations de commerce électronique ne peut en aucun cas constituer un établissement stable[157].

En outre, la notion d´établissement stable suscite davantage d'incertitudes et de controverses en raison des divergences d´avis des membres du comité des affaires fiscales de l'OCDE sur les principes qui peuvent servir de base à ces règles relatives aux liens[158].

En fait, les entreprises ayant une présence physique qui pourrait être assimilée à un établissement stable, mais peu ou pas de présence économique dans le pays d´accueil[159].

Dr. HONGLER Peter a fait remarquer que la notion de lieu fixe d'affaires n´est presque jamais appliquée à l'économie numérique, étant donné que de plus en plus de petits serveurs sont utilisés, pour lesquels aucune interprétation n'est fournie, ni dans le modèle de l'OCDE, ni dans ces commentaires[160].

---

[156]- Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », Dixième réunion, Genève, 10-14 septembre 2001, page 30.

[157]- Nations Unies, Secrétariat, Ibid.

[158]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 17.

[159]- OCDE, *Ibid*, page 27.

[160]- HONGLER Peter, "*Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*", WU International Taxation Research Paper Series, University Wein, No. 2015 – 15, page 12.

1.2. La Pertinence des seuils physiques d'imposition à l'égard du télétravail transfrontalier

La pandémie de COVID-19 avait accéléré une tendance croissante au télétravail du fait que les voyages internationaux ont été suspendus ou fortement limités pendant plusieurs semaines et certaines personnes restant bloquées. Bien que ces restrictions aux déplacements aient contraint les entreprises à modifier leur mode de fonctionnement en faisant recours au travail à domicile, elles ont soulevé de nouveaux problèmes fiscaux pour les entreprises et les employés. Ces problèmes concernaient notamment la création d'établissements stables (bureau au domicile, établissement stable résultant d'un agent dépendant) [161].

Comptes tenus de ces circonstances et afin d'éviter la double imposition, le Secrétariat de l'OCDE a publié des lignes directrices sur l'application des règles des conventions fiscales internationales aux cas des travailleurs frontaliers ou des particuliers sont bloqués dans un pays où ils ne résident pas[162].

L'OCDE a fait valoir que la modification temporaire du lieu de travail des personnes physiques dans le contexte de la crise du COVID-19 est exceptionnelle et ne devrait pas entrainer la création de nouveaux ES pour leur employeur. De même, la conclusion temporaire de contrats au domicile d'employés ou d'agents en raison de la crise du COVID-19 ne devrait entrainer la création d'ES pour les entreprises concernées. Toutefois, il peut être approprie d'adopter une approche différente si avant la crise du COVID-19 l'employé concluait habituellement des contrats pour l'entreprise depuis son domicile[163].

Toutefois, le télétravail est devenu la norme après la pandémie de Covid-19. Le recours croissant des multinationales au télétravail transfrontalier dans leurs fonctionnement pose des défis fiscaux autorités fiscales nationales. Ces défis concernent notamment la création

[161]- OCDE, « *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de COVID-19* », 21 janvier 2021, page 02.

[162]- OCDE, Ibid, page 03.

[163]- OCDE, Ibid, page 07.

d'un établissement stable pour les télétravailleurs ainsi que la détermination des bénéfices à imputer à cet ES[164]?

Dans ces lignes directrices sur l'impact de la pandémie de Covid 19, l´OCDE a déclaré que si une personne continue de travailler à domicile après la fin des mesures de santé publique imposées ou recommandées par les pouvoirs publics, on peut supposer que le bureau situé au domicile présente un certain degré de permanence[165].

Néanmoins, ce changement ne permet pas à lui seul de considérer qu'un ES consistant en une installation d'affaires fixe est nécessairement crée au bureau situé au domicile. Un examen plus approfondi des faits et circonstances est nécessaire pour déterminer si, à la suite de ce changement le bureau situé au domicile est désormais à la disposition de l'entreprise. A titre d'exemple : si l'entreprise a imposé à la personne de travailler à domicile ou non, ou si le travailleur transfrontalier effectue l´essentiel de son travail depuis son domicile situé dans une juridiction plutôt que depuis le bureau mis à sa disposition dans l'autre juridiction (paragraphes 18 et 19 de l'art 5 de la convention modèle OCDE)[166].

De même, si un employé continue à travailler à domicile pour un employeur non-résident après la pandémie de COVID-19 et à conclure des contrats au nom d'une entreprise, il est plus probable que ce travailleur soit considéré comme concluant habituellement des contrats au nom de l'entreprise[167].

Lors de sa réunion des 27-30 mars 2023 à New York, le comité fiscal de l'ONU a souligné la nécessité d'actualiser les critères relatifs aux seuils d'imposition physiques, étant donné que les entreprises se détachent de plus en plus de leurs modes de fonctionnement traditionnels pour s'adapter aux nouvelles possibilités technologiques[168].

---

[164]- RAWAL Radhakishan, « *Conceptualizing Remote Worker Permanent Establishment* », South Centre, N°34, le 24 juin 2023, page 01.

[165]- OCDE, « *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de COVID-19* », 21 janvier 2021, page 08.

[166]- OCDE, Ibid, page 08.

[167]- OCDE, Ibid, page 09.

[168]- ONU, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Rapport sur les travaux de la vingt-sixième session* », New York, 27-30 mars 2023, page 21.

2. L'imposition des activités numériques entièrement dématérialisées

Compte tenu de l'évolution du contexte, il a été proposé de remplacer le concept d'ES par un autre concept qui n´est pas lié à la présence physique de l'entreprise étrangère dans un Etat donné. Le concept d´ES numérique vise à caractériser toutes les entreprises qui exercent leur activité économique numériques entièrement dématérialisée à titre principal par le biais d'une plate-forme virtuelle appelée une « présence numérique significative ». Même si l´entreprise ne dispose pas de moyens matériels et humains sur ce territoire, mais elle réalise des revenus de l'exploitation de cette dernière, elle est par conséquent imposable dans cet Etat[169].

2.1. Le concept de présence numérique significative

L'une des propositions examinées par le groupe de réflexion de l'OCDE concerne la création d'un nouveau lien pour traiter les situations dans lesquelles certaines activités économiques exercées, sont entièrement numériques si les conditions suivantes sont remplies[170] :

- *Les activités fondamentales de l'entreprise sont entièrement ou en grande partie tributaires de biens ou de services numériques ;*
- *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 ;*
- *Les contrats sont généralement conclus à distance via l'Internet ou par téléphone ;*
- *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 plates-formes liées ou intégrées aux sites Internet correspondants ;*
- *Les sites Internet constituent l'unique vecteur utilisé pour entrer en relation avec l'entreprise; aucun magasin ou aucune agence physique n'intervient pour exercer les*

[169]- KHOURI-HELOU Pierre-Antoine**, «** *Établissement stable et économie numérique les travaux de l'OCDE* », Revue de Droit fiscal n° 47, 20 Novembre 2014, LexisNexis SA, page 2.

[170]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 158.

activités fondamentales, à l'exception des bureaux situés dans les pays où la société mère ou la société exploitante est implantée ;

- *Les bénéfices sont en totalité ou en grande majorité imputables à la fourniture de biens ou de services numériques ;*
- *La résidence juridique ou fiscale et la localisation physique du vendeur ne sont pas prises en compte par le client et n'influent pas sur ses choix ;*
- *L'utilisation effective du bien numérique ou la fourniture du service numérique ne nécessite 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.*

La littérature fiscale a souligné que la proposition d'une présence numérique significative ne serait pas cohérente avec le concept de neutralité, à moins qu'elle ne s'applique de la même manière à toutes les entreprises. Toute modification du seuil du lien requis pour déclencher l'existence d'un établissement stable devrait également s'accompagner d'une modification des traités et des lignes directrices d'attribution des bénéfices sous-jacentes pour être cohérent. Sans cette cohérence, les modifications apportées à la définition d´ES entraineront des défis en matière d'administration, d'attribution des bénéfices et de double imposition[171].

La Commission européenne s'est opposée à cette proposition. Elle explique que le concept de présence numérique significative pourrait également conduire à l'imposition d'activités qui ne génèrent pas directement de bénéfices. La publicité en ligne illustre ce problème : alors que l'exploitant du site web réalise des bénéfices grâce aux visites des internautes[172], la transaction commerciale ce fait en fait avec un autre acteur, l´annonceur. Si

[171]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part I, le 25 octobre 2017, page 45.

[172]- « *Les entreprises qui exercent des activités numériques pleinement dématérialisées seraient considérées comme possédant un ES uniquement si elles dépassent certains seuils révélateurs d'une interaction substantielle et continue avec l'économie du pays où se situe le marché. Ces seuils pourraient inclure, par exemple, le nombre total de contrats relatifs à la vente de produits et de services numériques conclus à distance, l'engagement actif d'un nombre substantiel d'utilisateurs (comme le nombre de comptes actifs sur des plateformes sociales, le nombre de visiteurs de sites Internet ou le nombre d'utilisateurs d'outils en ligne) ainsi*

une présence numérique significative suffisait à justifier l'imposition dans un pays, les revenus publicitaires pourraient être imposés dans un autre pays que celui de l'exploitant ou de l'annonceur. L´adoption d´une telle proposition pourrait en effet remettre en cause le consensus bien établi selon lequel les bénéfices sont réalisés là où sont situés les facteurs de production[173].

En fait, il est évident que la publicité en ligne est une activité auxiliaire et ne peut constituer un établissement stable quand elle est exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable[174].

Toutefois, si le serveur ne permet pas seulement de faire la publicité, il prend des commandes de clients et accepte les paiements, le paragraphe 4 ne s'applique pas, car, dans ce cas, il y a un établissement stable en raison d'un cumul des activités[175].

OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe ont critiqué la proposition d'une présence numérique significative du fait que les seuils et les conditions pour l'établissement d'un tel lien pénaliseraient potentiellement certaines opérations de cyber-physique et s'oppose au principe de neutralité fiscale. Une entreprise qui vend des biens tangibles (par exemple des CD de musique), ne serait pas de fait considérer exploiter une entreprise par l'intermédiaire de son serveur transactionnel, tandis qu´une entreprise qui vend le même produit sous une forme numérisée qui peut être téléchargée (par exemple la musique en forme MP3) serait considérée exploiter son entreprise par le biais de son serveur transactionnel[176]. En outre, le traitement des entreprises qui dépendent à la fois d'une présence numérique et d'une présence physique n'est pas clair[177].

---

que le niveau global de consommation des biens ou des services numériques de l'entreprise dans le pays où se situe le marché ». OCDE, « Relever les défis fiscaux liés à l'économie numérique », page 159

[173]- KHOURI-HELOU Pierre-Antoine**, «** *Établissement stable et économie numérique les travaux de l'OCDE* », page 3.

[174]- Comm. (42-7) de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[175]- HUET Frédéric, Op.cit., page 45.

[176]- Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », Dixième réunion, Genève, 10-14 septembre 2001, page 30.

[177]- OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe, Op.cit., page 16.

Le Comité d'expert de l'ONU a souligné que l'OCDE considérait l'ES serveur comme l'approche la plus fiable, qui détermine l'approximation la plus proche de la présence physique qu'une entreprise numérique peut avoir dans un pays, conformément au critère du lieu fixe pour un établissement stable. Le serveur situé sur un lieu inamovible, de sorte qu'un emplacement fixe pourrait être considérée comme constituant un établissement stable. Si les multinationales possèdent ou louent l´ensemble du serveur dans le pays, le serveur se qualifie comme une installation fixe pour un établissement stable[178].

Toutefois, les entreprises numériques choisissent d'éviter le statut d'ES en louant un espace sur le serveur de quelqu'un d'autre dans le pays source. Cette approche peut être remise en question, car le commentaire de l'OCDE suppose que si l'entreprise multinationale loue de l'espace dans le serveur de quelqu'un d'autre, alors il n'y a pas suffisamment de présence physique pour constituer un établissement stable[179].

Cependant, l'analyse du même scénario dans le commerce traditionnel suggère que si vous louez un espace d'affaires dans un immeuble d'une autre personne, vous avez un établissement stable. Afin de parvenir à un traitement neutre entre les deux types de commerce, il convient de considérer l'espace que les entreprises numériques prennent sur l'espace loué dans un serveur, doit constituer un établissement stable[180].

Le Trésor américain dans un document de travail (livre blanc) en 1996, a estimé que l'utilisation ou la location d'un serveur ne constituait en général pas un établissement stable, car il considérait le serveur comme une installation de stockage. En conséquence, l'entreprise qui vend des informations plutôt que des biens via un serveur est considérée comme l'équivalent a un entrepôt, qui est exclu de la définition d'ES en raison du paragraphe 4 de l'art 5. Cependant, le serveur fait partie intégrante de la réalisation des bénéfices des non-résidents[181].

---

[178]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "*Tax challenges in the digitalized economy: Selected Issues for Possible Committee Consideration*", prepared by Styliani Ntoukaki, an intern with the secretariat, with contribution from other secretariat members, Geneva, 17-20 October 2017, page 24.

[179]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid.

[180]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid.

[181]- LEVIN Howard.J, « *When Does E-Commerce Result in a Permanent Establishment? The OECD's Initial Response* ».

A titre d´exemple, pour un fournisseur de services de télécommunications étrangers, cet équipement fait partie intégrante de la fourniture de services et le serveur peut donc être considéré comme un établissement stable. Toutefois, la Commission consultative des États - Unis sur le commerce électronique a publié plus tard un rapport réaffirmant sa fidélité aux principes de l'OCDE. Le rapport confirme qu'aucune nouvelles taxes ne devraient être imposées au commerce électronique et que les règles traditionnelles actuelles de la fiscalité internationale devraient être modifiées si nécessaire pour les adapter a l´économie numérique[182].

2.2. Le rôle de l'intervention humaine dans les transactions entièrement dématérialisées

Etant donne qu'un serveur peut constituer un établissement stable et que les serveurs peuvent transférer leurs programmes vers d'autres juridiction, les entreprises pourraient exploiter la nature de ces serveurs pour transférer leurs bénéfices vers les juridictions à faibles fiscalité ou éviter l'imposition sur les bénéfices du commerce numérique[183].

Compte tenu du principe constitutionnel de primauté des accords bilatéraux et en référence à la définition d'établissement stable, qui suppose une présence physique de l'entreprise sur le territoire algérien, ce n'est que dans le cas où l'entreprise étrangère dispose de son propre équipement informatique en Algérie et y emploie du personnel pour le faire fonctionner qu´on pourrait considérer que cette entreprise dispose d'un établissement stable. Une certaine intervention humaine est en effet nécessaire à l'existence d'un établissement stable[184].

Il convient de rappeler qu'aucune législation n'a jusqu´à présent modifié le régime d'impositions des entreprises étrangères établies en Algérie pour tenir compte du développement constant du commerce numérique.

---

[182]- LEVIN Howard.J, « *When Does E-Commerce Result in a Permanent Establishment? The OECD's Initial Response* ».

[183]- COCKFIELD Arthur, *Op.cit.*, page 24.

[184]- FERAL-SCHUHL Christiane, « *La fiscalité du commerce électronique* ».

Le résultat d'un examen plus approfondi mené par le Comité fiscale OCDE concernant l'exigence d'une intervention humaine pour l´existence d´un ES a conclu que cela n'est pas nécessaire pour que l'équipement fonctionne[185].

En fait, cet argument est justifié par le fait qu´il n'y a aucune référence spécifique à l´intervention humaine au paragraphe 1 de l'article 5, mais que les commentaires sur l'article 5, en particulier aux paragraphes 2 et 10, impliquent la nécessité d'une intervention humaine pour qu'un établissement stable existe. Le Comité a toutefois conclu que les commentaires ne valident pas ce point de vue[186].

Bien qu´il y a dans chaque activité une intervention humaine, mais pas forcément dans tous les lieux ou l'activité est exercée et tout au long du processus de l'opération commerciale[187].

Le com. 42 -6 de l'art 5 ajoute que cette conclusion s'applique au commerce numérique de la même manière qu'aux autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne automatiquement. En effet, c'est cette flexibilité de la définition générale qui a permis à l'OCDE de considérer que le serveur d´un site web manipulé ou contrôlé à distance peut être considéré comme un établissement stable même s´il n´y a pas de personnel qui lui est affecté[188], puisque la présence humaine sur place n'est pas requise selon le paragraphe 10[189].

Toutefois, un établissement stable peut exister si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un équipement automatique et que les activités du personnel se limitent a l´installation, le fonctionnement, le contrôle et l´entretient de cet

[185]- Comm. (42-6) art. 5 du modèle de convention OCDE.

[186]- Comité des Affaires Fiscales, « *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5* »,22 décembre 2000, page 03.

[187]- REQBA Zahra, *Op.cit*.

[188]- REQBA Zahra, *Op.cit*.

[189]- OCDE, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », 22 juillet 2010, version complète, commentaires Commentaire (10) §1 sur l'art. 5 concernant la définition de l'établissement stable, page 106.

équipement. Il en va de même si les appareils sont exploités et entretenus par un agent dépendant de l'entreprise[190].

Les activités de l'entreprise sont exercées principalement par l'entrepreneur ou par des personnes ayant une relations salarié-employeur (personnel) avec l´entreprise[191]. Cependant, cela n'exclut pas la possibilité que les activités de l´entreprise puissent être exercées au moins partiellement sans personnel[192].

Les conclusions que l´on peut tirer de cette analyse sont qu'il existe de nombreux arguments favorables pour chaque opinion, mais, il est évident que l'exploitation d'un serveur génère des profits imposables dans l'Etat où il est installé. Il serait donc conforme à la pratique internationale de considérer que si un site web n'est pas en tant que tel suffisant pour assujettir une société étrangère à l'imposition en Algérie, l'existence d'un site web et d'un serveur sur le territoire algérien constitue un ES, sans tenir compte de la présence ou non de personnel sur place. Mais, il est tout aussi évident qu'un équipement informatique ne peut constituer un ES qu'à la condition d'être fixe. Cependant, en raison de la mobilité des serveurs et de la valeur, la possibilité de déplacer un serveur et de dissocier la valeur de la localisation géographique est probable.

[190]- Comm. (10) §1 de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[191]- Comm. 10 du premier paragraphe de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[192]- OCDE, Comité des Affaires Fiscales, « *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5* »,22 décembre 2000, page 4.

Section 2 : La fragmentation de l'activité, caractéristique principale de l'économie contemporaine

En vertu de l´art 5 OCDE, l´installation fixe doit être stable pour constituer un ES. Le terme « *stable* » exige l'exercice de l'activité commerciale dans le même lieu géographique pendant une période de temps suffisante pour que l'installation d'affaires puisse constituer un établissement stable. Un serveur web peut répondre aux critères de la stabilité et de permanence, mais un site web ne répondra probablement pas aux critère général[193].

Cependant, le numérique, la mobilité et la mondialisation sont des composantes fondamentales de la troisième révolution industrielle. Ils ont bouleversé les produits et les modèles économiques traditionnels des entreprises[194].

Le commerce numérique permet aux entreprises d'éviter l'emplacement d'établissements stables dans tout Etat par la fragmentation de l'opération commerciale : lien de stockage, de livraison, de paiement…etc., de sorte qu'elles n´atteignent pas le seuil pour être considérés comme établissements stables[195], bénéficiant ainsi du paragraphe 4 de l'article 5 du modèle de convention OCDE.

En effet, le paragraphe 4 vise à prévoir des exceptions à la définition générale en ce qui concerne l'existence d'un lieu fixe d'affaires d'une entreprise étrangère qui est engagée dans des activités ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire[196]. En réalité, ces exceptions représentent des failles qui donnent la possibilité aux groupes d'entreprises d'éluder l'impôt.

[193]- CROW Stephen, *Op.cit*, page 24.

[194]- ERHEL Corinne et DE LA RAUDIERE Laure, « *le développement de l'économie numérique française* », Rapport d'information N°1936 déposé en application de l'article 145 du Règlement par la commission des affaires économiques.

[195]- PASTUKHOV Olexandr, « International taxation of income derived from electronic commerce current problems and possible solutions", B.U.J.SCL.TECH. L, Vol 12.2, page 6, 2006.

[196]- Comm. (21 et 27) §4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

Sous-section 1 : La problématique de la subdivision des activités au sein d'un Etats

Pour conclure que l'activité d'une entreprise est exercée en tout ou en partie à partir d'un lieu donné, il faut que l´entreprise y soit établie via une installation fixe[197]. L'installation d'affaires ne doit pas nécessairement être de nature productive si elle contribue à la nature productive de la richesse dans son ensemble à condition qu'elle ne soit de nature préparatoire ou auxiliaire[198].

Il convient de rappeler que des installations fixes d'affaires par l'intermédiaire desquelles ne sont exercées que des activités de stockage, de livraison, et plus généralement des activités à caractère préparatoires ou auxiliaires, ne constituent pas, selon le modèle de convention l'OCDE, un établissement stable[199]. De plus, ces activités, auparavant considérées comme préparatoires ou auxiliaires, peuvent désormais correspondre à des activités commerciales de base[200].

---

[197]- OCDE, Centre de politique et d'administration fiscale (PAF), « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévus par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », rapport final, page 08.

[198]- CROW Stephen, *Op.cit*, page 26.

[199]- Art. 5§4 de la convention modèle de l'OCDE « *Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :*

a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;

b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;

c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;

d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ;

e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ;

f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire ».

[200]- OCDE, "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*", page 10.

1. Les stratégies de défiscalisation des activités préparatoires ou auxiliaires

Les entreprises multinationales utilisent plusieurs serveurs interconnectes dans de nombreux emplacements géographiques qui transmettent des signaux d'un serveur à un autre. En effet, il semble difficile d'identifier quels serveurs sont utilisés à un moment donné et pour quelles activités[201]. Il s'agit évidemment de stratégies défiscalisantes matérialisées par la subdivision des fonctions au sein d'un Etats donné[202].

1.1. La division des fonctions de l'entreprise pour éviter le statut de l'ES

Les dispositions du paragraphe 4[203] qui constituent en fait une limitation générale de la portée de la définition d'établissement stable au paragraphe 1, visent à empêcher qu´une entreprise d'un État soit imposée dans l'autre Etat si elle n'y exerce dans ce dernier que les activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire[204].

C'est le cas par exemple lorsque les activités de commerce numérique d'un grand détaillant sont effectuées par une filiale située dans un pays, qui possède et exploite un site Web à partir d'un serveur situé dans ce pays. De même, la livraison des biens vendus par

---

[201]- PASTUKHOV Olexandr, "*International taxation of income derived from electronic commerce current problems and possible solutions*", B.U.J.SCL.TECH.L, Vol 12.2, page 8, 2006.

[202]- OCDE, *Ibid*, page 47.

[203]- Le paragraphe 4 de l'art 5 énumère les activités à caractère auxiliaire ou préparatoire : « *malgré les dispositions précédentes du présent article, le terme « Établissement stable» est réputé ne pas inclure:*

a) l'utilisation d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise ;

b) le maintien d'un stock de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;

c) le maintien d'un stock de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;

d) le maintien d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'achat de biens ou de marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ;

e) le maintien d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparation ou auxiliaire ;

f) le maintien d'un endroit fixé de l'entreprise uniquement pour toute combinaison des activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que cette activité ou, dans le cas du sous-alinéa f), l'ensemble d'activité de l'installation fixe d'affaires, est d'un caractère préparatoire ou auxiliaire ».

[204]- Comm. (21) §4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

l'intermédiaire de ce site et les services après-vente intervenant à partir de magasins exploités dans le monde entier et appartenant à d'autres filiales sont des activités auxiliaires[205].

En effet, le champ des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire revêt une importance cruciale dans les transactions numériques portant sur des biens physiques, car les entreprises qui y exercent pratiquent la livraison rapide nécessite en effet la disposition d'espaces de stockage à proximité des consommateurs facilitant la vente du produit et par conséquent la réalisation de bénéfices dans le pays d'accueil[206].

1.2. Les problématiques des exceptions à l´art. 5 (4) OCDE

Il était nécessaire de modifier l'exception relative aux activités préparatoires ou auxiliaires prévue à l'article 5(4) du modèle OCDE afin d´éviter que les multinationales ne profitent d´une fragmentation artificielle de leurs activités entre plusieurs entités du groupe[207].

Dans le cadre de l´action 7 du projet BEPS, le groupe de réflexion de l'OCDE a examiné plusieurs solutions possibles pour déterminer si l'article 5(4) du modèle de convention OCDE devait être modifié ou supprimé afin de garantir que les exemptions du statut d´ES n´ouvrent pas la voie à des actions qui visent à contourner artificiellement ce statut[208].

En fait, la suppression de cette exception avait déjà été envisagée il y a une dizaine d´années à la suite de la conférence d´Ottawa et avait finalement été écartée par l'OCDE. Cela est dû aux coûts administratifs qui en résultaient pour de nombreuses entreprises et aux faibles montants d'impôts qui seraient collectés par les administrations en raison de la faible rentabilité de ces activités[209].

---

[205]- Droit du numérique, administration, entreprise, « *OCDE : l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique* », Université paris 1/Panthéon Sorbonne.

[206]- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, page 126.

[207]- OCDE, "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*", page 15.

[208]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 157.

[209]- KHOURI-HELOU Pierre-Antoine, *Op.cit*, page 2.

Parmi les propositions également avancées figure la nécessité que l'activité exercée ait un caractère préparatoire ou auxiliaire par nature et ne constitue pas une activité essentielle de l'entreprise en question[210].

Concernant la première solution, le comité des affaires fiscales a décidé de ne pas la retenir dans son rapport sur l'action 1 du plan BEPS. Cependant, concernant la deuxième solution, le comité a déclaré qu´il faudrait continuer à surveiller l'application de ces exceptions, pour voir si des difficultés ou des préoccupations concrètes justifient un changement[211].

D'autres ont suggère de supprimer le terme « *livraison* » à l'article 5(4) (a) et (b) dans le modèle OCDE[212] afin d'exclure certains types d'entrepôts. En fait, il convient de garder a l´esprit que le terme de « *livraison* » n´est pas mentionné dans le modèle de convention des Nations Unies, mais est mentionné dans le modèle de l'OCDE. Il s'ensuit qu'une activité de livraison pourrait constituer un établissement stable dans le modèle ONU, alors que ce n´est pas le cas dans le modèle de l'OCDE[213].

COMBE Michel a souligné que l'approche proposée par l'OCDE lors de la rédaction de l'article 5 du modèle de convention conduit à qualifier d'établissement stable et donc d´allouer un profit (ou une perte) aux activités de stockage. De plus, l´application à des situations où la disponibilité d´un lieu de stockage à proximité du marché servi, est un facteur clé de succès, comme cela est le cas dans l'e-commerce[214].

---

[210]- OCDE, *Ibid*, page 157.

[211]- OCDE, Ibid, page 179.

[212]- « *Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :*

(a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition ou de ***livraison*** *de marchandises appartenant à l'entreprise ;*

(b) des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de ***livraison*** »

[213]- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, page 98.

[214]- COMBE Michel, « *Etablissements stables : une présence fiscale à revisiter* », Janvier 2017.

Un établissement stable n´inclut généralement pas l'utilisation d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou la livraison de biens ou de marchandises. La question cruciale est de savoir si ces descriptions s'appliquent en l´absence d'intervention humaine[215]. A titre d´exemple : lors d´une livraison par robots ou via internet ?

La présence d'un serveur pour effectuer des activités préparatoires et auxiliaires (par exemple, la communication entre fournisseurs et clients, publicité, sécurisation d'autres serveurs, collecte de données) n'implique pas la présence physique d'un tel personnel dans l'activité commerciale. En effet, il est difficile de considérer un site Web comme étant un établissement stable dans le pays où se trouve le serveur hébergeant qui héberge le site. Des lors, la notion d'établissement stable semble perdre de son utilité dans la tentative de soumettre l'économie numérique à la taxation à la source[216].

Le géant américain Amazon a été le premier à livrer par drone au Royaume-Uni le 26 juillet 2016, puis ensuite partout dans le monde. Ce service *Prime Air* permet aux clients de recevoir leur commande en moins de 30 minutes avec un appareil capable de voler jusqu'à 80 km/h et de soulever des colis pesant jusqu'à 2,26Kg[217].

Enfin, pour une entreprise qui vend des informations que des produits, un serveur peut être considéré comme l'équivalent d'un entrepôt[218]. Les activités préparatoires ou auxiliaires exercées sur un tel équipements doivent être déterminées à la lumière des éléments constitutifs de l'activité globale de l'entreprise, qu'elle soit exercée par des moyens automatiques ou humains[219].

2. La difficulté de distinguer les activités préparatoires ou auxiliaires des activités de base

Il est souvent difficile de faire la distinction entre les activités qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire et celles qui ne l'ont pas. Le comité des affaires fiscales de l'OCDE

---

[215]- CROW Stephen, Op.cit, page25.

[216]- GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto, "*Taxation of the digital economy: the case of online advertising in Italy*", Preliminary draft, June 10th, 2017, page 03.

[217]- COLLEN Vincent, « *Amazon teste la livraison par drone au Royaume Unies* ».

[218]- Department of the Treasury Office of Tax Policy, "*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*", November 1996, page 26.

[219]- Comm. (22) §4 de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

soutient que dans une entreprise numérique, les tâches accomplies par le personnel en conjonction avec celles exécutées par les équipements automatiques sont beaucoup plus importantes que dans une entreprise traditionnelle. Ainsi, une activité qui aurait pu apparaitre comme une activité principale peut être éventuellement considérée comme préparatoire ou auxiliaire, s'il s'agit d'une entreprise automatisée. Un serveur ne doit donc fondamentalement pas être considéré en tant que tel comme un établissement stable[220].

2.1. L'activité principale, fonction essentielle et significative de l'activité économique

L'OCDE précise que le critère déterminent est de savoir si les activités de l'installation fixe d'affaires représentent en elles-mêmes une part essentielle et significative des activités de l'entreprise dans son ensemble[221]. En règle générale, l'activité préparatoire précède une activité de base de l'entreprise et ne dure qu'une période relativement courte au même endroit ou à un autre endroit[222].

Si la fonction constitue une partie essentielle et significative de l'activité économique globale ou représente une fonction centrale, elle n'est pas une fonction préparatoire ou auxiliaire. A titre d´exemple une entreprise de l'État R qui possède dans l'État S un très grand entrepôt, dans lequel travaillent un nombre important d'employés dans le but principal de stockage et de distribuer des biens appartenant à l'entreprise, qu'elle vend en ligne aux clients de l'État S[223].

Conforment aux dispositions de l'art. 5 du modèle de l´OCDE cet entrepôt constitue un établissement stable, puisqu'il est utilisé pour stockage et livraison de marchandise. Par ailleurs, le nombre de salariées qui y sont employés représente un élément essentiel de l'activité vente / distribution de l'entreprise et n´a pas, simplement, un caractère préparatoire ou auxiliaire[224].

---

[220]- OCDE, Centre de politique et d'administration fiscale (PAF), « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévus par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », page 38.

[221]- OCDE, "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*", page 26.

[222]- Comm. (21-2) §4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

[223]- Comm. (22) §4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

[224]- Comm. (22) §4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

L'établissement est donc matérialisé par l'existence du personnel[225]. Toutefois, lorsqu´il s'agit de livraison d'un bien numérique ou la fourniture d'un service numérique qui ne nécessite pas de présence physique ou de participation d'un produit matériel autre que l'utilisation d'un ordinateur et d´un site web et qu´aucune activité physique n'entre en jeu dans la livraison des biens ou des services ?

Selon l'OCDE, si le serveur est autonome, c'est-à-dire, s'il est en mesure d´accepter seul les commandes en ligne, de les traiter et de les livrer en ligne, effectue dans ce cas une activité principale et constitue ainsi un établissement stable[226]. En effet, l'intervention humaine dans ce cas se limite à la mise en place, au fonctionnement, au contrôle et à l'entretien de cet équipement par du personnel de l'entreprise, et répond au critère de l´ES[227].

Toutefois, selon l'article 5, les activités du serveur sont des activités préparatoires et ne constituent pas un établissement stable en raison de l'absence de personnel. Un établissement stable ne comprend pas l'utilisation d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises. Par conséquent, un fournisseur peut détenir un stock massif dans un pays et s´en débarrasser dans un autre sans être soumis à aucun impôt à la source[228].

2.2. La livraison, une activité de base dans le modèle onusien

Le modèle de convention des Nations Unies reprend le paragraphe 4 de l'article 5 du modèle de convention de l'OCDE avec une modification substantielle : la suppression de la référence à la « livraison », aux alinéas (a) et (b). La suppression de la référence à la «

[225]- Les économistes Micheal J. Graetz & Michael O'Hear ont considéré que « *l'origine de la richesse, naturellement le lieu où la richesse est créée, c'est-à-dire l'ensemble des conditions économiques qui rend possible la production ou l'acquisition de la richesse. Or cette production ou acquisition est due non seulement à la chose elle-même, mais aux efforts humains qui peuvent aider à créer la production* ». OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 13.

[226]- Comm. (42-2) de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[227]- Comm. (10) §1 de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[228]- PASTUKHOV Olexandr, Op.cit, page 5.

livraison » tient au fait que la majorité des membres du Comité pensent qu'un entrepôt utilisé à cette fin devrait être considéré comme un établissement stable[229].

L'importance du terme « *livraison* » est bien évidente dans les transactions impliquant des biens livrés en ligne. L´objet principal de la transaction est la vente des biens stockés sur l'ordinateur. En fait, il s´agit du même objet que celui d'une transaction commerciale traditionnelle impliquant des biens stockés dans un entrepôt. La seule différence est que la première est réalisée à l´aide des nouvelles technologies de la communication et la seconde est réalisée par l'intermédiaire du personnel. Il serait hostile voire discriminatoire de considérer le stockage et la livraison électronique des biens comme une activité préparatoire ou auxiliaire en raison du mode de livraison[230].

Le Modèle de convention des Nations Unies stipule que même si fourniture de biens était traitée comme une activité donnant lieu à un établissement stable, les revenus imputables à cette activité par elle-même serait modestes[231].

En fait, 75% des conventions fiscales signées par les pays en développement sont conformes à la position prise par le Modèle des Nations-Unies[232]. En revanche, l'Algérie suit la position du modèle OCDE en ce qui concerne ce point dans 16 conventions fiscales bilatérales.

---

[229]- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, page 121.

[230]- HUET Frédéric, *Op.cit*, page 47.

[231]- Nations Unies, *Ibid*, page 126.

[232]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 45.

Les conventions fiscales internationales conclues par l'Algérie en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital

Etat	l'autre Etat contr	Année de sig	Mention de la livraison
Algérie	Italie	1991	pas mentionnée
Algérie	Belgque	1991	pas mentionnée
Algérie	Turquie	1994	pas mentionnée
Algérie	Roumanie	1994	pas mentionnée
Algérie	Indonésie	1995	pas mentionnée
Algérie	Jordanie	1997	pas mentionnée
Algérie	Syrie	1997	pas mentionnée
Algérie	Afrique du Sud	1998	mentionnée
Algérie	Bulgarie	1998	mentionnée
Algérie	Canada	1999	pas mentionnée
Algérie	France	1999	mentionnée
Algérie	Bahrein	2000	pas mentionnée
Algérie	Oman	2000	pas mentionnée
Algérie	Egypte	2001	pas mentionnée
Algérie	Emirates Arabes Unis	2001	mentionnée
Algérie	Corée du Sud	2001	mentionnée
Algérie	Ukraine	2002	pas mentionnée
Algérie	Yaman	2002	pas mentionnée
Algérie	Liban	2002	mentionnée
Algérie	Espagen	2002	mentionnée
Algérie	Nigéria	2003	pas mentionnée
Algérie	Portugal	2003	mentionnée
Algérie	La Chine	2006	mentionnée
Algérie	Koweit	2006	pas mentionnée
Algérie	Russie	2006	pas mentionnée
Algérie	Suisse	2006	mentionnée
Algérie	Allemagne	2007	mentionnée
Algérie	Qatar	2008	pas mentionnée
Algérie	Iran	2008	pas mentionnée
Algérie	Bosnie	2009	mentionnée
Algérie	Mauritanie	2011	mentionnée
Algérie	Arabie Saoudite	2013	pas mentionnée
Algérie	Royaume Unis	2015	mentionnée
Algérie	Pays Bas	2018	mentionnée
Algérie	Danémark	2021	mentionnée

Le comité des affaires fiscales a justifié le maintien du terme « *livraison* » dans la liste des exceptions par le fait que[233] :

- *L'option s'appliquerait à toutes les entreprises et l'apparition du commerce électronique ne justifie pas le déclenchement de tels changements selon le principe de neutralité ;*
- *Les bénéfices provenant de leur accomplissement sont très limités ;*
- *La seule vente de biens dans un pays ne doit pas justifier une taxation au titre de la source.*

[233]- OCDE, *Ibid*, page 46.

Toutefois, la liste des exceptions énoncées à l'article 5 (4) du modèle de convention OCDE n'est pas exhaustive. D'autres activités pourraient être incluses, à savoir la publicité, la fourniture d'informations, la recherche scientifique et l'entretien d'un brevet ou d'un savoir-faire[234]. Il est reconnu qu'un tel lieu d'affaires peut donc contribuer à la productivité de l'entreprise, mais les services qu´il fournit sont si éloignés de la réalisation effective des bénéfices qu´il est difficile d´attribuer un profit à l´installation fixe d´affaires en question[235].

En effet, les exceptions concernent les activités qui sont menées par l'entreprise elle-même et non pour le compte d´une autre entreprise du groupe ou d´une autre entreprise[236]. Toutefois, un établissement stable n'existerait que si ces activités étaient réalisées pour le compte d'autres entreprises dans le même lieu fixe d´affaires. C'est le cas par exemple lorsqu´une entreprise dispose d´un bureau pour la publicité de son propre produit ou service et fait également de la publicité pour le compte d'autres entreprises à ce même endroit. Ce bureau serait considéré comme un ES établi par l'entreprise qui le gère[237].

Cependant, une entreprise a souvent besoin de recueillir des informations avant de décider si et comment mener ses activités commerciales de base dans un État. Dans ce cas, il est nécessaire de déterminer si la collecte d'informations dépasse le seuil d´activité préparatoire ou auxiliaire[238].

Sous-section 2 : La défiscalisation planifiée des entreprises étroitement liées

A l'ère de la numérisation économique, les activités qui étaient précédemment considérées comme de simple activités préparatoires ou auxiliaires peuvent désormais correspondre à des activités de base[239].

En effet, les multinationales pratiquent la fragmentation de leurs activités en modifiant leurs structures dans le pays où se situe le marché afin d'obtenir des avantages fiscaux. En s´appuyant sur l'article 5(4) du modèle de convention OCDE et dans le but d'éviter le statut

[234]- Comm. (23 et 21-1)§4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

[235]- Comm. (21) §4 de l'art. 5 du modèle de convention OCDE.

[236]- HUET Frédéric, Op.cit, page 47.

[237]- Comm. (21-3) §4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

[238]- Comm. (22-6) §4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

[239]- OECD (2015)," *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status"*, Action 7 - 2015 Final Report, page10.

d´ES, l'activité de l'entreprise est divisée en plusieurs petites opérations pour faire valoir que chaque partie est en dessous du seuil d´ES[240].

L'exception des activités préparatoires ou auxiliaires a également été reconnue comme particulièrement avantageuse à la défiscalisation planifiée[241].

1. L'importance des activités préparatoires ou auxiliaires dans l´économie numérique

Le fait que le lieu fixe d'affaires de l'entreprise regroupe plusieurs activités auxiliaires ou préparatoires ne signifie pas en soi qu'il existe un établissement stable, puisque ces activités revêtent toujours un caractère préparatoire ou auxiliaire[242]. Une entreprise qui exerce en tout ou partie par l'intermédiaire d'un équipement informatique tel qu'un serveur dont elle dispose, doit être examiné au cas par cas[243].

1.1. Le cas d'utilisation de serveurs-miroirs

Le commentaire 42-7 de l'art. 5 du modèle de convention OCDE a cité à titre d'exemple, les activités qui seraient généralement considérées comme préparatoires ou auxiliaires :

- *Assurer un lien de communication- à l'instar d'une ligne téléphonique- entre fournisseurs et clients ;*
- *Faire la publicité de biens ou de services ;*
- *Relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficience ;*
- *Collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise ;*
- *Fournir des informations*[244].

En effet, les entreprises qui commercialisent via internet, pratiquent l'utilisation des serveurs-miroirs qui cachent leur emplacement physique ou exerce une activité dont les

[240]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux poses par l'économie numérique* », page 112.

[241]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 24.

[242]- Comm. (27) §4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

[243]- Comm. (42-5) art. 5 du modèle de convention OCDE.

[244]- OCDE, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », 22 juillet 2010, version complète, page 123.

conditions physiques d'exploitation ne correspondent pas aux déclarations faites à autorités fiscales, en utilisant un serveur offshore géré depuis un autre pays[245].

Pour commercialiser ses produits sur Internet, un vendeur crée une société offshore[246] dans laquelle il emploie des informaticiens étrangers chargé de développer son site web. L'OCDE explique qu'il faut examiner au cas par cas et en fonction de l'équipement en question pour savoir si l'entreprise dispose d´une installation fixe d'affaires[247].

Quant à l'utilisation d'un serveur miroir à des fins d'efficience ou de sécurité, les Nations Unies comme l'OCDE considèrent une telle activité comme auxiliaire du fait que l'étendue de l'activité ne correspond pas à la nature de l'entreprise[248].

Toutefois, si ces activités ou d'autres, constituent en elles-mêmes une partie essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise dans son ensemble, qui est exercées par l'intermédiaire de l'équipement informatique constituant un lieu fixe d'affaire, dans ce cas l'entreprise ne bénéficie pas de l'exemption du paragraphe 4 et l'établissement stable devient reconnu[249].

Cela peut être le cas par exemple d'une entreprise d'enchères électroniques. Dans ce type d'entreprise, la collecte et la fourniture d'informations de même que la publicité représentent l'essence même des activités économiques de l'entreprise[250].

En outre, les fournisseurs de services internet qui exploitent leurs propres serveurs pour fournir des services à des clients constituent une partie essentielle de leurs activités commerciales et ne peuvent être considéré comme préparatoires ou auxiliaires[251].

---

[245]- JURITEL, « *Internet : le nouveau paradis fiscal ?* », Chronique Juridique Juritel, premier trimestre 1999.

[246]- Une société offshore est une entreprise immatriculée dans un pays offrant une fiscalité particulièrement avantageuse, voire inexistante, à condition que l'activité ne soit pas exercée sur le territoire d'immatriculation. La plupart des gens associent le terme « *société offshore* » comme étant un moyen d'optimiser la fiscalité d'entreprise.

[247]- Comm. (42-5) art. 5 du modèle de convention OCDE.

[248]- Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », Dixième réunion, Genève, 10-14 septembre 2001, page 32.

[249]- Comm. (42-8) art. 5 du modèle de convention OCDE.

[250]- Nations Unies, *Ibid*, page 30.

[251]- Comm. (42-9) art. 5 du modèle de convention OCDE.

1.2. Le cas des cybermarchands

Selon la communauté des affaires suisse, la présence d'un serveur peut être considérée comme une activité de nature préparatoire ou auxiliaire, même si le serveur permet un traitement entièrement automatisé des transactions[252].

Cependant, le comité des affaires fiscales de l'OCDE a tenté de trouver un compromis intergouvernemental sur la question de savoir si un serveur peut en soi constituer un établissement stable dans le cas des cybermarchands. En effet, le comité a montré que la plupart des pays ont accepté la proposition exprimée ci-dessus et ont noté qu'ils prendront en compte la nécessité d'établir une règle claire pour leur propre évaluation de ce qui constitue des activités préparatoires ou auxiliaires pour un cybermarchand. Le Royaume-Uni considère toutefois que les serveurs, considérés seuls ou associés à des sites web, ne constituent en aucun cas un ES pour les de cybermarchands[253].

Le cybermarchand est, en fait, l'entreprise qui vend des produits sur internet. Si cette entreprise exploite un serveur a un emplacement particulier sur lequel un site web est héberge à des fins de publicité, d´affichage d'un catalogue de produits, ou de fourniture d'informations aux clients, le paragraphe 4 est applicable et l'emplacement ne constitue toutefois pas un ES[254].

En revanche, si toutes les phases du processus de vente s´effectuent au même endroit, à savoir :la conclusion du contrat avec le client, le paiement et la livraison électronique, ces activités ne peuvent pas être simplement préparatoires ou auxiliaires. Ce sont en fait des activités de base[255].

Il semble intéressant de distinguer entre les serveurs neutres et les serveurs intelligents. Les serveurs sont considérés comme neutres s'ils se limitent à fournir des informations, qui selon l'OCDE sont utilisés pour préparer des contrats commerciaux. Toutefois, les serveurs intelligents vont jusqu'à enregistrer les commandes, permettre la livraison ou assurer le

---

[252]- Nations Unies, *Ibid*, page 33.

[253]- OCDE, Comité des Affaires Fiscales, « *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5* »,22 décembre 2000, page 04.

[254]- Comm. (42-9) art. 5 du modèle de convention OCDE.

[255]- Comm. (42-9) art. 5 du modèle de convention OCDE.

service après-vente. Dans ce cas, ils agissent en qualité d´agents commerciaux ou d´employés locaux et pourraient de fait justifier l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés[256].

En effet, le comm.42-9 de l'art. 5 du modèle de convention OCDE explique que « *la détermination des fonctions essentielles d'une entreprise donnée dépend à l'évidence de la nature des activités exercées par cette entreprise* »[257]. Il s´agit en fait du même critère que celui énoncé dans le commentaire 21-1§4 de l'art. 5 : « *Il est souvent difficile de faire la distinction entre les activités qui ont un caractère préparatoire ou caractère auxiliaire et celles qui ne l'ont pas. Le critère décisif est de savoir si l'activité de l'installation fixe d'affaires en elle-même constitue une partie essentielle et significative de l'activité de l'entreprise dans son ensemble. Chaque cas devra être examiné selon ses propres mérites. Dans tous les cas, une installation fixe d'affaires dont le but général est celui qui est identique à l'objectif général de l'ensemble de l'entreprise, n'exerce un travail préparatoire ou activité auxiliaire* »[258].

Ainsi, le critère d´imposition de l'activité effectuée par l'intermédiaire d'un équipement automatique situé dans un Etat donné est l'objet de l'entreprise et non pas le chiffre d'affaires réalisé. Cependant, le commerce numérique ne diffère pas du commerce traditionnel dans son objectif[259]. Par conséquent, l'application de ce raisonnement viole le fameux principe de neutralité fiscale.

En résume, la numérisation de l'économie permettra aux entreprises multinationales de contourner le critère d'établissement stable. En effet, il suffit d'augmenter les fonctions exercées par leurs serveurs pour constituer un établissement stable, ou ils pourraient les diminuées pour bénéficier du paragraphe 4 de l'art. 5 afin d'échapper à l'imposition dans l'Etat de la source[260].

En fait, c´est le paragraphe 4-1, qui a été introduit au modèle convention OCDE afin de limiter la portée de l'art 5 (4) aux activités à caractère préparatoire ou auxiliaire. Cela ne

[256]- JURITEL, *Op.cit*.

[257]- OCDE, *Ibid*, page 05.

[258]- OECD, "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status"*, page 26.

[259]- HUET Frédéric, *Op.cit*, page 46.

[260]- OECD, "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status"*, page 40.

considère pas seulement celles exercées par la même entreprise à des endroits différents, mais aussi les activités exercées par des entreprises étroitement liées à différents endroits ou au même endroit, que lorsqu'elles dépassent globalement ce seuil[261]. Cette solution présente en effet une innovation ajoutée aux dispositions de l'art 5 du modèle de convention OCDE régissant le critère d'établissement stable et résulte d'un compromis entre le G20 et les pays de l'OCDE dans le cadre de l'action 7 du plan BEPS.

2. Une clause anti-abus afin de remédier aux formes de fragmentation

Le nouveau paragraphe 4-1[262] de l'article 5 du modèle de convention OCDE contient une clause anti-abus. L´objectif est de lutter contre les pratiques de fragmentation des activités entre sociétés d'un même groupe afin de bénéficier des exemptions au titre des activités préparatoires ou axillaires. En effet, le paragraphe reconnait un établissement stable chaque fois que l'activité générale résultant de la combinaison d´activités exercées par la même entreprise ou une entreprise liée sur le territoire d'un Etat contractant constitue des fonctions complémentaires qui font partie d'une entreprise homogène[263].

2.1. Une distinction à faire entre les activités exercées au même endroit de celles accomplies dans des endroits différents dans le même pays

Le paragraphe 4 prévoit une distinction entre les activités exercées dans un même endroit et qui, dans leur ensemble, dépassent le seuil d´activité préparatoire ou auxiliaire, et

---

[261]- OECD, Ibid.

[262]- Le paragraphe 4-1 stipule les règles anti-fragmentation de l'activité comme suit : « *les dispositions du paragraphe 4 ne sont pas applicables à une installation fixe d'affaires qui est utilisé ou maintenu par une entreprise si la même entreprise ou une entreprise étroitement liée exerce des activités commerciales au même endroit ou à un autre endroit dans le même Etat contractant et*

a- cet endroit ou un autre endroit constitue un établissement stable pour l'entreprise ou l'entreprise étroitement liée en vertu des dispositions du présent article, ou ;

b- l'activité globale résultant de la combinaison des activités exercée par les deux entreprises au même endroit, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées aux deux endroits, ne sont pas d'un caractère préparatoire ou auxiliaire, à condition que les activités commerciales exercées par les deux entreprises dans le même endroit, ou par la même entreprise ou étroitement liés aux deux endroits, constituent des fonctions complémentaires qui font partie d'opération de l'entreprise cohérente »

[263]- HOO 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* », Fiscalité et stratégie TAJ, 19 juin 2015.

les mêmes activités accomplies dans des lieux différents du même pays, afin de bénéficier des diverses exceptions du statut d'ES[264].

Le GTC a envisagé l'hypothèse d'une entreprise qui conserverait dans un pays un lieu d'activité réservé à l'exposition, au stockage et à la livraison, mais qui vend des biens stockés à cet emplacement et livrées à partir d'un autre endroit du même pays[265].

Les dispositions de ce nouveau paragraphe tiendraient non seulement compte des activités exercées par la même entreprise dans endroits différents, mais également les activités menées par des entreprises liées dans des endroits différents ou au même endroit[266].

Le nouveau paragraphe 4-1 définit une entreprise étroitement liée comme l´entreprise qui maintient plusieurs lieux fixes d'affaire dans un Etat donné pour l'exercice des activités de caractère préparatoire ou auxiliaire et qui n´aient pas séparée les unes des autres localement qu'organisationnellement[267].

Cependant, la réception et le stockage de produits en un seul endroit et la distribution de ces produits s'effectue par une autre dans le même Etat. Cette entreprise ne peut pas bénéficier de l'exemption du paragraphe 4 de l'art. 5 du modèle de convention OCDE et doit être régie par le nouveau paragraphe 4-1 du même article[268].

L'application de cette disposition montre que l'un des endroits où ces activités s´exercent ces activités doit constituer un établissement stable ou, si tel n'est pas le cas, l'activité globale résultant de la combinaison des activités en cause doit aller au-delà de ce qui est simplement préparatoire ou auxiliaire[269].

Il convient toutefois de distinguer le terme « *personne étroitement liée à une entreprise*» aux fins de l'article 5 du terme « *entreprises associées* » qui est utilisée aux fins

---

[264]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 42.

[265]- OCDE, *Ibid*, page 46.

[266]- Comm. (27-1) §4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

[267]- Comm. (27-1) §4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

[268]- Comm. (27-1) §4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

[269]- Comm. (30-2) §4 art. 5 du modèle de convention OCDE.

de l'article 9 du modèle de convention OCDE. Bien que les deux concepts se chevauchent partiellement, ils ne prétendent pas être équivalents[270].

Selon les commentaires de l'OCDE, une personne est étroitement liée à une entreprise si, sur la base de tous les faits et circonstances pertinents, on a le contrôle de l'autre ou les deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou des entreprises[271]. Dans le cas d'une entreprise, cette condition est satisfaite lorsqu'une personne détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent du vote et de la valeur des actions de la société ou d'intérêt bénéfique pour l'entreprise[272].

Il a été constaté que dans de nombreux cas, les entreprises vendant des produits en ligne recourent à des structures frauduleuses dans le but d'éroder la base d'imposition et transférer leurs bénéfices en utilisant une filiale locale ou un établissement stable doté d´un entrepôt et participant à la préparation des commandes[273].

L'exemple cité par l'OCDE illustre parfaitement ces pratiques : RCO, une société résidente de l'État R, fabrique et vend des appareils. SCO, un résident de l'État S qui est une filiale exclusive en propriété exclusive de RCO, propriétaire d'un magasin où il vend des appareils qu'il acquiert de RCO. RCO possède également un petit entrepôt dans l'État S où il stocke quelques grands éléments qui sont identiques à certains de ceux affichés dans le magasin appartenant à SCO. Lorsqu'un client achète un tel élément important de SCO, les employés de cette dernière vont à l'entrepôt où ils prennent possession de l'objet avant de livrer au client la propriété de l'élément qui est uniquement acquis par SCO de RCO lorsque l'élément quitte l'entrepôt. Dans ce cas, paragraphe 4.1 empêche l'application des exceptions du paragraphe 4 car les conditions de l'application du paragraphe 4.1 sont remplies[274] :

- *SCO et RCO sont des entreprises étroitement liées;*
- *Le magasin de SCO constitue un établissement stable de SCO (La définition de l'établissement stable ne se limite pas à la situation où un résident d'un Etat contractant utilise ou maintient une installation fixe d'affaires dans l'autre Etat, elle s'applique*

[270]- OCDE, "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status"*, page 20.

[271]- Comm. (38-10) §6 art. 5 du modèle de convention OCDE.

[272]- Comm. (38-10 et 38-11) §6 et Comm. (30-3) §4 art. 5 de la convention modèle OCDE.

[273]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 118.

[274]- OCDE, "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status"*, page 43.

également lorsqu'une entreprise d'un État utilise ou maintient une installation fixe d'affaires dans ce même État).

Selon l'ONU, si toutes les activités liées à la vente avaient lieu en dehors de l'État d'accueil et que seule la livraison avait lieu sur ce territoire, cette situation ne donnerait pas lieu à la création d´établissement stable puisqu'elle relèvent des exceptions du paragraphe 4 de l'art 5. Toutefois, si des activités liées à la vente (publicité, promotion des ventes) sont également menées dans cet État pour le compte du résident (que ce soit ou non par l'intermédiaire d´agents dépendants) et que ce dernier contribue à la vente des biens, un établissement stable peut être crée[275].

Le groupe d'expert de l´ONU a déclaré que les pays en développement ont souhaitaient souvent élargir la définition d´ES et certains estiment qu'un entrepôt devrait être inclus parmi les exemples cités. Toutefois, le fait que la « livraison » ne fait plus parti des activités préparatoires ou auxiliaires de la convention modèle des Nations Unies signifie qu'un entrepôt, quelle que soit son utilisation, est un établissement stable au sens des principes généraux énoncés dans l'article 5 du modèle onusien[276] .

2.2. La problématique de la sous-traitance d'une tierce personne

Il convient de souligner que les commentaires sur le nouvel article 5 (4) du Modèle de convention de l'OCDE fournissent des indications aux entreprises multinationales sur la manière d´éviter un établissement stable dans l'État source et de fragmenter leurs activités, notamment, en faisant recours à la sous-traitance d'une tierce personne[277].

Toutefois, l'application de la nouvelle règle anti-fragmentation prévue à l'art 4(1) soulève également plusieurs problèmes, notamment le fait que sa portée est limitée et flou. Pour que la règle soit applicable, il doit exister des sociétés étroitement liées qui exercent des activités complémentaires dans le même lieu ou dans des lieux différents. Toutefois, si

[275]- En effet, cette disposition a été adoptée par l'ancien Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale et figurait dans le paragraphe 25 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies (version 1999).

[276]- NATIONS UNIES, Département des affaires économiques et sociales, *Ibid*, page 106.

[277]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", Second Edition, Edited by Alexander Trepelkov, Harry Tonino and Dominika Halka, United Nations New York, 2017, page 419.

la société non-résidente délègue un seul établissement et sous-traite les autres activités à des tiers, il n'y aura pas de cumul, même si les activités sont complémentaires et relèvent d´une opération commerciale cohérente (par exemple, une filiale et un entrepôt d'un tiers). Bien que la nouvelle disposition vise à éliminer les formes de fragmentation les plus agressives, mais ne vise pas une vision globale de toutes les présences qu'une société ou une entreprise associée peut avoir dans une juridiction[278].

Cependant, l´émergence de l'impression 3D au lendemain de la troisième révolution industrielle a permis aux entreprises de modifier leur modèle d'affaires, Les produits deviennent plus intangibles que tangibles, et les consommateurs deviennent des producteurs numériques locales qui réalisent leur production dans le cadre d´accords de sous-traitance. Alex Postma[279] a souligné que les entreprises d'impression 3D reprendront une grande partie de la fabrication et la distribution des multinationales. Une imprimante 3D dans une chaîne d'approvisionnement constitue-t-elle un établissement stable imposable dans une juridiction particulière ?

Si une entreprise possède l'imprimante 3D dans le pays du client ou, alternativement, accorde au client le droit d'imprimer des produits directement, l'impression 3D devrait probablement inciter l'OCDE à analyser le seuil d'établissement pour inclure ces modèles. Stephen Bates [280]s'est demande comment une entreprise qui se lance dans le monde 3D, pourrait contribuer de manière significative au processus de fabrication lorsque le client imprime une pièce. Ainsi, au contraire, si une entreprise liée, plutôt qu'un client, imprime un produit pour le compte d'une société de fabrication principale, cela pourrait également augmenter le risque de charges fiscales supplémentaires[281]. Et si, comme certains le

[278]- NATIONS UNIES, *Ibid.*

[279]- (Global Director International Tax Services Ernst & Young Tax Co).

[280]- (International Tax Services Ernst & Young LLP).

[281]- FLYNN Channing, "*The questions executives should ask about 3D printing*", Harvard Busniss Review, 19 avril 2016.

soupçonnent, des imprimantes 3D étaient installées chez les consommateurs, les achats en ligne seraient-ils imprimés à volonté ?[282]

En conclusion, de nombreux commentaires pourraient être faits, tant pour soutenir que pour critiquer les modifications apportées à l'art. 5 du modèle de convention OCDE dans le cadre du plan BEPS. En effet, le seul effet pratique des modifications apportées à l'article 5 (4) et de l'ajout de la règle anti-fragmentation de l'article 5 (4.1) est de restreindre la portée des exceptions actuellement prévues à l'article 5 (4). En supposant que ces modifications soient pertinentes pour les entreprises traditionnelles, ils pourraient, tout de même, s'avérer moins efficaces pour relever les défis fiscaux que posent les entreprises numériques en termes de présence taxable dans un pays, puisque l'action 7 du projet BEPS cible les structures ayant au minimum une présence physique minimale dans le pays source[283].

[282]- LYNCH Karen, "*3D printing's potential in global supply chain management* ", disponible à l'adresse, https://www.americanexpress.com/us/content/foreign-exchange/articles/benefits-of-3d-printing-in-global-supply-management/, consulté le 14 septembre 2017.

[283]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 158.

Chapitre II : La mobilité des actifs incorporels largement utilisés dans l'économie numérique

La propriété intellectuelle joue un rôle important dans l´économie numérique. Les produits et services protégés par la propriété intellectuelle et les licences qui en découlent, morceaux de musique, images, photographies, logiciels, dessins ou modèles, etc font l'objet de transactions numériques, et la propriété intellectuelle constitue l'élément essentiel de leur valeur[284]. Dans cette optique, la distinction entre revenu actif et revenu passif devient problématique.

En fait, les premiers projets de la Société des Nations ne contenaient aucune catégorie spécifique de revenus de redevances. « *L'interaction entre la source et la résidence dans le contexte particulier des redevances est devenue un problème majeur dans les travaux ultérieurs de la Société des Nations. Après deux conférences au Mexique, dominées par les représentants d'États latino-américains, la Société des Nations a publié en 1943 un nouveau modèle de traité (modèle mexicain) qui mettait l'accent sur la fiscalité à la source. L'Art. X (2) du modèle mexicain prévoyait que: les redevances reçues en contrepartie du droit d'utiliser un brevet, un procédé ou une formule secrets, une marque ou un autre droit analogue ne sont imposables que dans l'état où ce droit est exploité* » [285].

Ensuite en1946, *«le Comité fiscal de la Société des Nations s'est réuni à Londres pour examiner le modèle mexicain et a présenté un nouveau traité type (modèle de Londres). L'accent mis par le modèle mexicain sur l´imposition à la source a été inversé dans le modèle de Londres. L´art. X (2) du modèle de Londres prévoyait que: «les redevances payées dans l'un des États contractants par un particulier, une société ou une autre entité de l'autre État contractant pour le droit d'utiliser un brevet, un procédé secret ou une formule, une marque ou autre droit analogue ne doit pas être imposé dans l'Etat précédant*»[286].

[284]- Organisation mondiale de la propriété intellectuelle (OMPI), Division petites et moyennes entreprise, « *Propriété intellectuelle et commerce électronique* », page 03.

[285]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part I, le 25 octobre 2017, page 155.

[286]- OCDE, Ibid.

Après 80 ans du modèle de Mexico et de Londres, le conflit entre les États sources et les États de résidence a pris une nouvelle dimension et s'est aggravé avec l´émergence du commerce numérique[287].

La numérisation de l´économie permet aux entreprises d´adopter des modèles commerciaux qui ne reposent pas sur des intermédiaires, mais plutôt sur la fourniture directe de propriété intellectuelle et qui ne nécessitent peu d'infrastructures[288].

En outre, la propriété incorporelle peut générer et restituer des données qui deviennent un service ou un hybride entre bien et service. La mobilité de la valeur et la portée mondiale de l'internet favorisent la création de valeur sans tenir compte des lieux et des frontières. Les logiciels et les données étant immatériels, ils peuvent être stockés ou utilisés partout. Cela permet de dissocier la valeur de sa localisation géographique[289].

En outre, l'émergence de l´économie numérique a amplifié les implications de caractérisation des revenus générés : des redevances ou des bénéfices d´entreprise. On peut s'attendre à ce que la plupart des entreprises classent les revenus générés par une transaction numérique de manière a minimiser raisonnablement leur charge fiscale totale[290].

Dans ce contexte, il nous semble essentiel de déterminer la nature de l´activité commerciale afin de pouvoir analyser la question de prix de transfert dans le but d'éviter une double imposition involontaire[291]. En effet, la nature d'un élément de revenu est importante pour déterminer la source, car la source du revenu découle de la nature du revenu[292].

Il se trouve que les conflits de qualification des revenus liés à une seule activité créent un risque élevé de double imposition qui ne peuvent pas toujours être réduits dans le cadre

---

[287]- OCDE, Ibid, page 158.

[288]- OCDE, Ibid, page 157.

[289]- OCDE, « *Perspectives de l'économie numérique de l'OCDE 2017* », Éditions OCDE, Paris, 2017, page 19.

[290]- FORGIONE Aldo, "*Source rules for a digital age*", 2007, disponible à l'adresse, https://www.fin.gc.ca/access/tt-it/apcsit-gcrcfi/pdf/18%20-%20Forgione,%20Aldo.pdf, consulté le 02 septembre 217.

[291]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 129.

[292]- DEPARTMENT OF THE TREASURY OFFICE OF TAX POLICY, "*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*", November 1996, page 22.

de traités fiscaux. Par exemple, la double imposition source-source n'est pas soumise aux conventions fiscales de double imposition selon le modèle contemporain de répartition des droits d'imposition[293].

En outre, « *la propriété intellectuelle est un enjeu déterminant. Les nouvelles relations et transactions commerciales associées à l'impression 3D s'articuleront autour de la détention et de l'utilisation de la propriété intellectuelle* »[294].

La première section donne un aperçu du cadre conceptuel qui définit la notion d'actifs incorporels dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE**.** La deuxième section traite ensuite la qualification des revenus issus de la vente des biens/services numériques.

Section 1: La double notion d'actifs incorporels dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE

Les actifs incorporels donnent généralement lieu au paiement de redevances. L'article 12-2 du modèle de l´OCDE définit les redevances comme *« 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»*[295].

L'OCDE a toutefois fait valoir que la définition des redevances figurant à l'article 12 n'est pas pertinente pour la détermination des prix de transfert en vertu de l´article 9, et vice versa. Le concept d'actifs incorporels aux fins de la fixation des prix de transfert et la définition des redevances aux fins de l'article 12 du modèle de convention de l'OCDE sont deux concepts différents, qui ne doivent pas nécessairement coïncider[296].

Bien qu'un paiement entre entreprises associées ne soit pas considéré comme une redevance aux fins de l'article 12, mais qu´il soit considéré comme un paiement auquel

[293]- PLEKHANOVA Victoria, Op.cit, page 38.

[294]- EY TAX INSIGHT, « *L'avenir nébuleux, mais prometteur, de l'impression 3D* », Novembre 2015.

[295]- PEDRO Sandrine, Op.cit, page 10.

[296]- OCDE, « *Instructions relatives aux aspects intéressants les prix de transfert des actifs incorporels* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Edition OCDE 2014, page 38.

peuvent s'appliquer les principes du prix de transfert aux fins de la fixation des prix de transfert. Il peut également arriver qu'un paiement légitimement considéré comme une redevance en vertu de l'article 12 d'une convention applicable ne constitue pas une rémunération d´actifs incorporels aux fins des prix de transfert. Les paiements des services techniques en sont un exemple[297].

Sous-section 1 : Le concept d'actifs incorporels aux fins de l'établissement des prix de transfert conformément à l'article 9 OCDE

Le prix de transfert est le prix qu´une entreprise d'un groupe multinational facture pour des transactions réalisées avec d'autres entreprises du groupe, en transférant des biens corporels, incorporels, des services ou encore par le transfert de financements et prêts accordés[298].

Les principes directeurs de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, contiennent un chapitre sur les actifs incorporels (chapitre 6). Ce chapitre contient une liste non limitative exhaustive d´actifs incorporels, qui comprend les droits d'utilisation d'actifs industriels tels que les brevets, les marques, les noms commerciaux, les dessins et modèles. Elle contient également la propriété littéraire et artistique et la propriété intellectuelle telle que le savoir-faire ou les secrets industriels et commerciaux[299].

Cependant, le concept de biens incorporels n'a pas été défini jusqu'en 2014. En effet, les biens incorporels sont constitués d'une multitude de biens présentant des caractéristiques particulières qui rende impossible l´établissement d´une définition globale[300].

Dans le cadre de l'action 8 du projet BEPS et conformément à l'article 9 du modèle de convention de l'OCDE, le terme « incorporel » a été défini comme un élément qui n'est pas un actif corporel ni un actif financier, qui peut être détenu ou contrôlé en vue de son utilisation dans le cadre d'activités commerciales et dont l'utilisation ou le transfert serait

[297]- OCDE, Ibid.

[298]- SCHOONBRODT Kévin, *« Analyse critique de l'action 8 du plan BEPS concernant les prix de transfert d'actifs incorporels* », 2015-2016, page 16.

[299]- PEDRO Sandrine, Op.cit, page 23.

[300]- PEDRO Sandrine, Op.cit, page 24.

rémunéré s'il avait lieu dans le cadre d'une transaction entre parties indépendantes dans des circonstances comparables[301].

L'OCDE a donc officiellement adopté une définition extensive dans laquelle les actifs incorporels sont considères comme des facteurs de création de valeur.

1. Les biens incorporels transformés

Les biens incorporels Transformés visent en particulier les résultats de recherche tels :

1.1. Les brevets

L'OCDE a défini un brevet comme un instrument juridique qui confère à son détenteur le droit exclusif d'exploiter une invention donnée pendant une durée limitée dans une zone géographique donnée. Un brevet peut porter sur un objet physique ou un procédé. Les inventions brevetables sont souvent le résultat d'activités de recherche et développement risquées et coûteuses [302].

1.2. Le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux

L'OCDE définit le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux comme « *des informations ou des connaissances exclusives qui facilitent ou améliorent une activité commerciale, mais qui ne sont pas enregistrées en vue de leur protection comme c'est le cas pour un brevet ou une marque de fabrique. Le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux consistent généralement en des informations non divulguées de nature industrielle, commerciale ou scientifique ayant trait à une expérience acquise, qui trouvent une application pratique dans l'exploitation d'une entreprise »*[303].

Compte donnée de la définition large des « *informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique* », certains pays ont tendance à assimiler la fourniture de travaux intellectuels et de services techniques à la fourniture d'informations ayant trait à cette expérience et par conséquent à considérer leur rémunération

[301]- OCDE, « *Instructions relatives aux aspects intéressants les prix de transfert des actifs incorporels* », page 35.

[302]- OCDE, Ibid, page 39.

[303]- OCDE, Ibid.

comme des redevances. Plusieurs pays membres de l'OCDE ont toutefois exprimés des réserves sur ce point[304].

Un expert a proposé de restreindre la définition des redevances en excluant de la définition les rémunérations versées pour des « *informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique* ». Cet expert a également proposé que ces rémunérations soient considérées comme des bénéfices d´entreprise, auxquels s'appliquerait l'article 7[305].

Cependant, les rémunérations reçues pour des études ou des recherches scientifique ou technique, telles que des études géologiques, ou pour des services de consultant ou de surveillance soient considérées comme des bénéfices d'une entreprise, auxquels s'appliqueraient aussi les dispositions de l'article 7. L'effet de ces différentes dispositions garantirait que le pays de la source ne pourrait pas imposer ces rémunérations à moins que l'entreprise n'ait un établissement stable dans ce pays [306].

Le commentaire 11.4 du §2 de l'art 12 du modèle OCDE a cité des exemples décrivant la fourniture de services relevant de l'art 7[307] :

- *Rémunérations obtenues pour des services après-ventes ;*
- *Rémunérations pour une pure assistance technique ;*
- *Rémunérations pour des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable ;*
- *Rémunérations pour des conseils fournis par voie électronique, pour des échanges électroniques avec des techniciens ou pour l'accès, via des réseaux informatiques, à une base de données de dépannage comme une base de données qui donne aux utilisateurs de logiciels des renseignements non confidentiels en réponse à des questions fréquemment posées.*

[304]- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, New York 2015, page 228.

[305]- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, Ibid.

[306]- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, Ibid.

[307]- OCDE, «*Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », page 254.

KANA Liselott a souligné qu'il est difficile, mais important, de déterminer si certains paiements sont des redevances ou honoraires pour services. Si les paiements étaient des redevances, ils auraient été imposables par l'Etat contractant d´où ils proviennent conformément à l'article 12, sous réserve de la limitation du taux d'imposition l'article 12 (2) du modèle ONU[308].

En outre, si les paiements étaient la rémunération des services, ils n´auraient été imposables dans un État contractant que si le prestataire de services avait un ES ou une base fixe dans cet État conformément à l´art7 ou à l'art 14. Les conséquences fiscales varient donc considérablement selon que les paiements constituent une redevance ou une rémunération pour les services[309].

Il est particulièrement difficile de déterminer la nature des paiements dans les contrats qui impliquent le transfert de l'usage ou du droit d'utiliser des informations relatives à une expérience industrielle, commerciale ou scientifique et à la fourniture de services[310].

En effet, les EMN convertissent les redevances en frais de services pour éviter les retenus d'impôt en convertissant les services techniques ou les fournitures de logiciels aux services fournis en ligne[311].

2. Les biens incorporels de commercialisation (marketing intangible)

Dans le cadre du projet BEPS, l'OCDE a indiqué qu´´*une marque de fabrique est un nom, un symbole, un logo ou une illustration spécifique que son propriétaire peut utiliser pour distinguer ses biens et services de ceux d'autres entités. De même, un nom commercial (qui est souvent, mais pas toujours, le nom d'une entreprise) peut avoir la même force de pénétration du marché qu'une marque de fabrique et peut, de fait, être enregistré sous une forme spécifique comme une marque de fabrique. Une marque commerciale, quant à elle, peut, en fait, représenter une combinaison d'actifs incorporels et/ou d'autres éléments, qui*

[308]- KANA Liselott, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "*Taxation of Services Report of the Coordinator*", Seventh session Geneva, 11-14 October 2016, page 38.

[309]- KANA Liselott, Ibid.

[310]- KANA Liselott, Ibid.

[311]- EUROPEAN PARLEMENT, DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES POLICY DEPARTMENT A: ECONOMIC AND SCIENTIFIC POLICY," *Tax challenges in the digital economy*", June 2016, page 28.

peuvent être, entre autres, des marques de fabriques, des noms commerciaux, des relations avec la clientèle, des éléments de notoriété et une survaleur »[312].

3. Licences et droits limités similaires sur les actifs incorporels

L'OCDE a indiqué que lors du paiement et le transfert du droit d'auteur, les dispositions de l'art 12 ne s'appliquent pas. Cependant, des difficultés surviennent lors du transfert de droit[313] :

- *Un droit exclusif d'utilisation de droit d'auteur pendant une certaine durée ou sur un territoire limité (dans ce dernier cas, il est probable que de tels versements constitueront des bénéfices d'entreprises, art 7, ou des gains en capital, art 13, plutôt qu'une redevance*[314]*) ;*
- *Le versement d'une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel ;*
- *Une contrepartie prenant la forme d'un versement forfaitaire d'une certaine importance*.

Cependant, NERA Economic Consulting[315] a souligné que la notion de « *propriété intangible* » ou « *propriété intellectuelle* » n'est peut-être pas la plus appropriée. Le terme PI suggère trop l'utilisation d'un concept légaliste. De plus, dans une économie numérique la notion d´actifs incorporels serait plus pertinente[316].

En outre, l'impression en 3D, également connue sous le nom de fabrication additive, transforme les conceptions logicielles et les fichiers d'ingénierie en objets tridimensionnels[317].

---

[312]- OCDE, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », page 254

[313]- Commentaire 15§2 de l'art 12, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 256.

[314]- Ibid.

[315]- NERA Economic Consulting (www.nera.com) est une firme mondiale d'experts qui se consacre à l'application de principes économiques, financiers et quantitatifs à des défis commerciaux et juridiques complexes.

[316]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 176.

[317]- LYNCH Karen, "*3D printing's potential in global supply chain management* ".

L'objectif des entreprises qui adoptent une stratégie d'impression 3D est de pouvoir transférer de manière sélective leurs dessins numériques a des prestataires de services pour produire leurs biens. Ces transactions impliquent généralement l´octroi de licence ou de la vente d´actifs incorporels, suivies de la vente de biens personnels ou de la fourniture de services de production. En produisant une pièce personnalisée à la demande, l'impression 3D a le potentiel de révolutionner le processus de fabrication et d´entraîner des changements dans la conception des produits. Déterminer la caractérisation de la conception d'un transfert de PI via l'impression 3D en tant que vente ou licence est essentiel à des fins fiscales[318].

De même, l'introduction de l'impression 3D restructurera les chaînes d'approvisionnement. A mesure que les entreprises mettent en œuvre l'impression 3D, la fabrication se rapproche de l'utilisateur final. Le processus de conception et de mise en œuvre de l´impression 3D pourrait raccourcir ou éliminer les chaînes d'approvisionnement (production, stockage et livraison) et avoir un impacter sur les prix de transfert[319].

Compte tenu des spécificités de l'impression 3D, nous pourrions nous demander : à qui appartient un objet initialement conçu par une personne, modélisé numériquement par une autre et imprimé par une tierce personne ? La personne qui a conçu l'œuvre et celle qui l'a modélisée sous forme numérique peuvent-elles être considérées comme coauteurs d'une œuvre commune au titre du droit d'auteur ? Si l'objet imprimé remplit les conditions de protection du droit d'auteur, peut-on qualifier ces personnes de convecteurs ?[320]

Sous-section 2 : La notion de redevances aux sens de l'article 12 du modèle de convention fiscale de l'OCDE

Le terme «*redevances*» tel qu´utilisé à l'article 12 désigne la rémunération 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

[318]- PricewaterhouseCoopers (PWC), "*3D printing: Potential tax issues facing industrial products companies*", Tax Insights from Industrial Products & Services, May 28, 2015.

[319]- PricewaterhouseCoopers (PWC), Ibid.

[320]- MALATY Elsa, « *L'impression 3D et le droit de la propriété intellectuelle* ».

formule ou d'un procédé secrets et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique[321].

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[322]. En référence au modèle de l'OCDE, une distinction doit être faite entre droits d'auteur et bénéfices des entreprises (article 7), sous le terme « *rémunérations (…) pour l'usage ou le transfert de l'usage* » d´actifs incorporels[323].

Cette interprétation nous montre qu´il ne s´agit pas d´un paiement de droit d´auteur si le but du paiement n'est pas la rémunération de l'usage ou de l´octroi d'usage de droits afférents au bien incorporel. Par exemple, la commande électronique de produits numériques pour l'usage personnel du client n'est pas soumise au droit d'auteur et le paiement relève de l'article 7 (bénéfices des entreprises)[324].

1. La distinction entre les paiements pour la fourniture de savoir-faire et les paiements pour la prestation de services

Le terme rémunération pour la fourniture d´un savoir-faire désignent généralement des informations non accessibles au public, de nature industrielle, commerciale ou scientifique ayant trait à une expérience acquise et qui ont une application pratique dans le fonctionnement d'une entreprise et dont la divulgation peut générer un avantage économique[325].

Dans le contrat de savoir-faire, le cédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et ne garantit pas le résultat[326]. Ce contrat diffère toutefois des contrats de prestations de services, dans lesquels l´une des parties s´engage à

[321]- Art.12 § 2 du modèle de convention OCDE.

[322]- Art.12 § 1 du modèle de convention OCDE.

[323]- CROW Stephen, Op.cit, page 23.

[324]- CROW Stephen, Ibid.

[325]- OCDE, « Commentaire 11 du deuxième paragraphe de l'art 12 », «*Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », page 252.

[326]- OCDE, Ibid.

effectuer elles même des prestations pour l'autre partie. Les rémunérations versées pour la prestation de service relèvent de l'art 7[327].

La nécessité de distinguer entre ces deux types de paiements, à savoir les paiements pour la fourniture de savoir-faire et les paiements pour la fourniture de services, soulevé parfois des difficultés pratiques. Les critères suivants sont utiles pour déterminer cette distinction[328] :

- *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, et incluent des dispositions relatives à la confidentialité de ces informations.*
- *Dans le cas des 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 spécifique mais pas le transfert à l'autre partie de ce savoir, de cette compétence et de cette expertise spécifique.*
- *Un contrat de service suppose que le fournisseur engage des dépenses beaucoup plus élevées pour s'acquitter de ces obligations contractuelles (des dépenses pour les salaires des employés affectés à la recherche, ou pour la rémunération de sous-traitants chargés d'assurer des services similaires)*.

SPINCELAILLE Luc explique que le simple transfert d'informations n´est normalement pas soumis au prélèvement à la source, mais le transfert de savoir-faire l'est. La différence fondamentale semble être que l´accord de savoir-faire porte essentiellement à des formules et des procédés ayant un caractère secret dans le secteur concerné[329].

Les paiements pour les logiciels peuvent être effectués dans le cadre de contrat mixte. Ces contrats couvrent différents éléments, comme la vente de matériels avec des logiciels incorporés comme l'octroi d'une licence et la fourniture de services (ou la vente d'un PC avec logiciel préinstallé)[330].

---

[327]- OCDE, Ibid.

[328]- Nations Unies, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, New York 2015, page 219.

[329]- SPINCELAILLE Luc, "*La fiscalité du commerce électronique*", Belgique, IFA 2001, page 280.

[330]- SPINCELAILLE Luc, Ibid.

Dans ce cas, il convient de ventiler le mentant total du paiement a effectuer au titre du contrat ou selon une répartition appropriée et d´appliquer le régime fiscal propre à chacune des compositions établies[331]. Seule la partie de la rémunération qui compose l'octroi d'une licence est soumise au prélèvement à la source. C'est l'analyse du contrat qui déterminera, s´il s´agit effectivement de prestations distinctes. Si la rémunération convenue couvre les deux prestations et que le contrat ne permet pas de division, il convient de déterminer sur la base des faits si les services fournis représentent effectivement une partie accessoire de la concession ou vice versa. Dans le premier cas, le prélèvement à la source s´applique sur le montant total de l'indemnisation. Certains auteurs soulignent qu´il n´est question de payer des droits de licence lors de la vente de logiciels standards, puisque le transfert ou l´octroi d'un droit intellectuel est une activité accessoire[332].

2. La qualification appropriée des revenus de logiciels

La question de savoir si les paiements pour des logiciels doivent être classés comme redevances soulève des difficultés, mais constitue un sujet très important compte tenu du développement rapide de la technologie informatique au cours des dernières années et de l'ampleur des transferts technologiques internationaux dans ce domaine. En 1992, les commentaires de l'OCDE sur l'art.12 ont été modifiées pour définir les principes selon lesquels une telle classification devrait être effectuée. Les paragraphes 12 à 17 ont été à nouveau modifiés en 2000 pour affiner l'analyse selon laquelle une distinction est faite entre les bénéfices d'entreprise et les redevances dans le cadre des transactions de logiciels. Dans la plupart des cas, l'analyse révisée n'aboutit pas de résultat différent[333].

« *Un logiciel est un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur pour les fins, soit du fonctionnement opérationnel de l'ordinateur lui-même (système d'exploitation), soit de l'accomplissement d'autres tâches (logiciel d'application). Il peut être transféré sous diverses formes, par exemple par écrit ou électroniquement, par bande ou disque magnétique, ou encore par disque laser ou CD-Rom.*

[331]- Commentaire 17 du deuxième paragraphe de l'art 12, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 258.

[332]- SPINCELAILLE Luc, Ibid.

[333]- Nations Unies, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, New York 2015, page 221.

Il peut être standardisé pour une large gamme d'applications ou personnalisé pour des utilisateurs individuels. Il peut être transféré comme partie intégrante du matériel informatique ou sous une forme indépendante pouvant être utilisée par du matériel très divers »[334].

L'OCDE a souligné que le terme logiciel est utilisé pour désigner à la fois le programme sur lequel existe le droit de propriété intellectuelle (droit d'auteur) et le support sur lequel ce programme est incorporé. Le transfert de droit sur les logiciels et leur contrepartie prennent des formes différentes, ce qui rend difficile la distinction entre les paiements lies aux logiciels, qui sont des redevances et les autres types de paiements. La difficulté de faire cette distinction est aggravée par la facilité de reproduction des logiciels impliquant souvent pour l'acquéreur la nécessité d'en faire une copie pour pouvoir en utiliser[335].

Selon l'OCDE, les paiements pour l'acquisition d'une partie du droit d'auteur constituent en réalité une redevance si le paiement est effectué en échange du droit d'utiliser le programme. A titre d'exemple, l'autorisation de reproduire et de distribuer publiquement un logiciel contenant le programme protégé par le droit d'auteur est essentielle[336].Cependant, la copie du programme sur le disque dur ou la mémoire de l'ordinateur ou à des fins d'archivage est une opération essentielle lors de l'utilisation du programme. L´art 7 s´applique aux paiements de ce type de transaction[337].

De même, les paiements aux titre d´accords de distribution pour des programmes informatiques qualifiés de « *licence de site* », de « *licence de réseau* », ou de « *licence d'entreprise* » permettant la création de copies multiples du programme à des fins

[334]- Nations Unies, Ibid.

[335]- OCDE, Commentaire 12.2 du deuxième paragraphe de l'art 12, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 253.

[336]- OCDE, Commentaire 13.1 du deuxième paragraphe de l'art 12, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 256.

[337]- OCDE, Commentaire 14 du deuxième paragraphe de l'art 12, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 256.

d'exploitation. Cependant, ils ne permettent pas la reproduction à d'autres fins et sont considères comme des bénéfices d'entreprises au sens de l'art 7[338].

Les accords entre un détenteur de droit d'auteur sur un logiciel et un agent de distribution prévoient souvent que ce dernier a le droit de distribuer des copies du programme sans avoir le droit de le reproduire. Les paiements effectués dans ce type de transaction doivent être assimilées à des bénéfices d'entreprise au sens de l'art 7 quel que soit le mode de diffusion de la copie (sur support physique ou par voie électronique)[339].

L'OCDE affirme que dans les transactions permettant au client de télécharger électroniquement des produits numériques (tels que : des logiciels, des images, des sons ou des textes) pour l'usage ou la jouissance du client, le paiement est essentiellement destiné à acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique. Elles ne correspondent donc pas aux redevances de licence, mais relèvent respectivement de l'art 7 ou de l'art 13 selon le cas[340].

Dans ces transactions, le droit d'auteur n´est pas pertinent pour la classification puisqu´il ne correspond pas à ce qui est essentiellement rémunéré par le paiement (c'est-à-dire l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique) qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances[341].

En revanche, il n'y a aucune raison de considérer le paiement de ces transactions comme des redevances si la loi applicable et les dispositions contractuelles prévoient que la création d'une copie est considérée comme un exercice de droit d'auteur par le fournisseur et non par le client[342].

Toutefois, si le paiement constitue essentiellement la rémunération pour l'octroi du droit d'utiliser un droit d'auteur sur un produit numérique téléchargé sur internet, des

[338]- OCDE, Commentaire 14.2 du deuxième paragraphe de l'art 12, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 257.

[339]- OCDE, Commentaire 14.4 du deuxième paragraphe de l'art 12, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 257.

[340]- OCDE, Commentaire 17.2 et 17.3 du deuxième paragraphe de l'art 12, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 257.

[341]- OCDE, Ibid.

[342]- OCDE, Ibid.

redevances seront perçues pour les transactions concernées. A titre d'exemple, un éditeur qui paie pour acquérir le droit de reproduire une image protégée par le droit d'auteur qu'il télécharge sur internet[343].

Sur la base de ce qui précède, il est conclu qu´un paiement ayant le caractère d'un droit d'auteur visé à l'article 12 est soumis au prélèvement à la source. Toutefois, s'il s´agit d´un bénéfice d'entreprise et qu´il est énuméré à l'article 7, un État a le droit d'imposer un impôt sur ce paiement s'il répond au critère d'établissement stable énoncé à l'article 5[344].

Prof. Christoph Spengel[345] a souligné que les modèles économiques actuels en matière de logiciels ne sont pas toujours formalisés sous la forme de droits d'auteur. Générer des revenus à partir des logiciels dépend d´une maintenance et d´un développement continu. Etant donnée que les revenus dépendent de transactions cloud orientées service, la protection des logiciels contre les droits d´auteurs non autorisés devient (partiellement) obsolète[346].

Pr. Niv Tadmore a souligné que l'impact global des conclusions de l'OCDE sur l'ES et la caractérisation des revenus opère en faveur de l'État de résidence. Les bénéfices des entreprises ne seraient généralement pas imposés dans l'État de la source, En effet, le vendeur n´a pas d'ES et les redevances (généralement soumises à la retenue à la source) peuvent désormais être classées comme bénéfices commerciaux et ainsi échapper à l'imposition à la source. Si le modèle de l'OCDE était pleinement adopté, les redevances ne seraient pas du tout imposées à la source, mais les revenus du commerce numérique seraient imposés presque exclusivement par l'État de résidence[347].

En réponse aux préoccupations liées à la redistribution des revenus, le rapport final sur l´action 1 de l'OCDE a estimé qu'il était prématuré de révolutionner les conventions fiscales uniquement sur la base d'une redistribution potentielle des revenus. Par conséquent, si les

[343]- Commentaire 17.4 du deuxième paragraphe de l'art 12, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 259.

[344]- CROW Stephen, Op.cit, page 23.

[345]- Professeur à l'Université de Mannheim, chercheur associé à la ZEW et directeur du Mannheim Taxation (MaTax) Science Campus.

[346]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 309.

[347]- OCDE, Ibid, page 159.

conventions fiscales ne traitent pas efficacement le commerce numérique, sa croissance augmentera le recours des Etats à des mesures unilatérales, ce qui réduira encore d´avantage la pertinence des conventions fiscales[348].

Il convient de noter qu'aucune des actions du plan d'action BEPS de l'OCDE ne cible les redevances, alors que de nombreux pays en développement sont confrontés à un BEPS substantiel en raison de la manipulation du paiement de redevances. Cependant, le Comité fiscale de l'ONU a déjà soutenu que les règles fiscales, notamment l'art 5 et 12 devraient être modifiées pour protéger les pays en développement de l´impact des évolutions technologiques sur leur assiette fiscale[349].

Plusieurs membres du Comité fiscale de l'ONU ont reconnu qu´il est nécessaire de clarifier la façon dont la définition actuelle des redevances s'applique aux paiements liés aux logiciels afin de classifier ses logiciels comme œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques. Certains membres du Comité ont suggéré également qu'une approche alternative pourrait consister à prévoir l'imposition de ces paiements dans l'État de la source, indépendamment de leur classification en tant que redevances, car la préservation de leurs droits d'imposition sur ces paiements devient de plus en plus importante pour les pays en développements[350].

Section 2 : La qualification des revenus issus des ventes de biens/services numériques

Lors de la Conférence ministérielle de l´OCDE sur le commerce numérique, tenue à Ottawa en 1998, la caractérisation du revenu était l'une des principaux sujets abordés. Malgré les efforts des différentes autorités fiscales, l´adaptation de cet élément à l'ère numérique demeure incertain et complexe[351].

---

[348]- OCDE, Ibid, page 159.

[349]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", Second Edition, Edited by Alexander Trepelkov, Harry Tonino and Dominika Halka, United Nations New York, 2017, page 655.

[350]- Nations Unies, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Rapport sur les travaux de la dix-septième session (16-19 octobre 2018)* », page 26.

[351]- Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », Dixième réunion, Genève, 10-14 septembre 2001, page 03.

Certains membres du groupe consultatif (GTC) se sont demandé si la distinction classique entre revenus actifs et passifs, qui constitue le fondement des règles actuelles des conventions fiscales, était encore appropriée à la lumière de l'évolution des pratiques dans le monde des affaires. En fait, la distinction est devenue de plus en plus incertaine, notamment dans le contexte du commerce électronique. Pour les membres qui partagent cette opinion, la confusion entre les moyens actifs et passifs de génération de revenus soulève certaines questions quant au bien-fondé des règles des conventions[352].

En effet, le traitement fiscal des transactions portant sur des informations numérisées, généralement protégées par droit d'auteur, est beaucoup plus complexe que la transmission sous forme traditionnelle, sous forme de livres papier par exemple. Cela rend difficile l´application du principe de neutralité[353].

Alors, quel impact les modèles commerciaux numérisés qui s´appuient sur des actifs incorporels (PI) pour mener leurs activités ont-ils sur les bases d'imposition existantes, les structures des systèmes fiscaux et la répartition des droits d'imposition entre les pays ? Y a-t-il des implications concrètes sur l'imposition des bénéfices des entreprises ?[354]

Sous-section 1 : L´arbitrage lié à la qualification du revenu

Les différences entre les régimes fiscaux en ce qui concerne la qualification des revenus favorisent la double imposition même en présence d´accord fiscal. C'est le cas par exemple des revenus issus des transactions de logiciels. Le pays de source le qualifie de redevance et impose une retenu à la source, tandis que l'Etat de résidence le considère comme une vente et applique ainsi l´art 7 de la convention OCDE[355].

1. La difficulté de caractériser les revenus issus des transactions numérisées

L'OCDE a noté que l'une des questions de clarification les importante dans le contexte du commerce numérique est la distinction entre, les bénéfices des entreprises d´une part et

[352]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 20.

[353]- Department of the Treasury Office of Tax Policy, "*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*", November 1996, page 28.

[354]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 20.

[355]- HUET Frédéric, ouvrage précité, page 200.

les redevances pour l'usage, ou la concession de l'usage d'un droit d´auteur d´autre part. En effet, le terme de redevance ne pouvait s'appliquer sans transfert des droits d'exploitation commerciale du droit d´auteur. Cependant, l´OCDE n'a pu parvenir à un consensus sur tous les aspects du problème[356].

Le modèle de convention fiscale de l'OCDE ne fait pas de distinction entre la rémunération pour une prestation de services et la rémunération pour la vente ou la location de biens, qui relèvent toutes deux de l'article 7 (bénéfices d´entreprises)[357].

1.1. L'adaptation de la définition des redevances à l'art 12 du modèle OCDE pour la vente d'informations numérisées

La numérisation de produits auparavant vendus sur des supports physiques a modifié la nature des revenus et leur qualification en revenus d'entreprise ou en redevances. Par exemple, une personne de l´Etat B peut se connecter à un ordinateur de l'Etat A et télécharger un programme informatique ou une image numérisée. Les droits de l'acheteur sur les informations fournies peuvent varier en fonction du contrat conclu entre les parties[358].

L'acheteur d'une image numérisée pourrait obtenir le droit d'utiliser une seule copie de l'image, le droit de reproduire l'image en dix exemplaires pour une utilisation dans un rapport de société, le droit de reproduire l'image pour une utilisation dans le cadre d'un travail universitaire, ou encore le droit de reproduire l'image pour une magazine de grande diffusion. Certaines de ces transactions correspondent en fait à l'achat d'une copie physique de la photo, qui devrait générer des bénéfices commerciaux, tandis que d'autres devraient générer des revenus de redevances[359].

L'acheteur d'une image numérisée pourrait obtenir le droit d'utiliser une seule copie de l'image, ou le droit de reproduire plusieurs copies. Selon les faits, dans le premier cas, la

---

[356]- OCDE, Direction des affaires financiers, fiscales et des entreprises, Comité des affaires fiscales, Groupe de travail No. 1 sur la double imposition, « *Projet révisé pour commentaires du groupe technique consultatif sur la classification conventionnelle des paiements effectuées au titre du commerce électronique* », 15 septembre 2000, page 05.

[357]- OCDE, Ibid, page 15.

[358]- OCDE, « *La révolution des communications et la mondialisation du commerce : conséquence pour la politique et l'administration fiscale* », page 28.

[359]- OCDE, Ibid.

transaction peut être considérée comme l'équivalent de l'achat d'une copie physique, tandis que dans le deuxième cas, la transaction entrainerait des revenus de redevances puisqu´il s´agit d´un paiement pour l'utilisation ou le privilège d'utilisation de droits d'auteur ou de biens similaires[360]. Comment pouvons-nous alors appliquer la définition de redevances de l'art 12 du modèle OCDE pour la vente d'informations numérisées ?

Un consommateur qui achète une copie physique d'un livre est généralement incapable de manipuler les données contenues dans ce livre, tandis qu'un consommateur qui télécharge une copie numérisée de la même ouvre peut en modifier le format, manipuler la date, etc. Il convient donc d´examiner dans quelle mesure la définition des redevances devrait être adaptée[361].

Une personne qui souhaite acheter dix exemplaires d'un livre électronique peut simplement acheter un exemplaire et d'acquérir le droit de faire neuf autres copies. Cette transaction pourrait générer des redevances puisque le droit de faire des reproductions est réservé au titulaire du droit d'auteur et qu´un tiers est autorisé à faire des reproductions, auquel le paiement est effectué en contrepartie de l'utilisation du droit d'auteur[362]. Sur la base de ce qui précède, il sera important que lors de la définition des redevances, les revenus issus d'une transaction commerciale soient pris compte comme objet de l'information numérisée.

En outre, le numérique crée de nouvelles applications commerciales, comme l'hébergement de sites web, la mise à disposition de logiciels à durée de vie limitée, la fourniture de mises à jour logicielles, l'accès électronique à des bases de données, les portails d´achat ou d'enchères en ligne, etc. Dans certains, cas il est difficile de déterminer s'il s'agit d'une vente commerciale entrainant un bénéfice d'entreprise ou une cession de droit donnant lieu à une redevance[363].

---

[360]- Department of the Treasury Office of Tax Policy, "*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*", November 1996, page 28.

[361]- OCDE, « *La révolution des communications et la mondialisation du commerce : conséquence pour la politique et l'administration fiscale* », page 29.

[362]- Department of the Treasury Office of Tax Policy, Ibid, page 29.

[363]- M. Saintrain, « *TIC, nouveaux standards transactionnels et fiscalité Défis et perspectives* », aout 2003, Working Paper 15-03, page 17.

Les conventions fiscales répartissent les droits d'imposition entre les pays en fonction de la classification des revenus (revenus d'entreprise, dividendes, intérêts, redevances, etc.)[364].

L´arbitrage tire parti des différences entre les lois nationales de chaque État liées à la qualification du revenu (par exemple, via la conversion des bénéfices d'entreprise en redevances)[365].

La difficulté d'imposition du commerce numérique concerne la qualification des revenus et en particulier la possibilité de considérer que certains biens fournis en ligne et protégés par des règles de propriété intellectuelle ou industrielle (par ex. la musique, les livres et, en particulier, les logiciels) être qualifiés comme générateurs de redevances et, en conséquence, imposables dans le pays de la source[366]. Il s´agit dans ce cas de vente, de location ou de prestation de services ? Est-ce que le revenu est un revenu actif ou un revenu passif ?[367].

LE GALL explique que « *l´obtention du droit de télécharger une photo est probablement une vente. Mais si on acquiert le droit de reproduire dix fois la photo, est-ce encore une vente, sachant que le mode de reproduction de la photo n'est plus le même que le mode de reproduction chimique traditionnel ? Ou est-ce une licence d'utilisation ? C'est très important, parce que s'il s'agit d'une vente de bien, aucune imposition n'interviendra dans l'État du client, car il n'y a pas, dans cet État, d'établissement stable, on vient de le voir. La vente est imposable totalement dans l'État du vendeur ou du fournisseur, donc dans l'État étranger du cocontractant. Si, au contraire, c'est une redevance de licence, il y a alors*

[364]- BAKER Philipe, Nations Unies, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », page 441.

[365]- OCDE, « *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate circumstances*», 2015, OCDEILIBRARY, page 80.

[366]- Guide des Affaires en Espagne, page 305, disponible à l'adresse, http://www.spainbusiness.fr/icex/cma/contentTypes/common/records/mostrarDocumento/?doc=561796, consulté le 10 aout 2017.

[367]- LE GALL Jean-Pierre, Op.cit., page 02.

retenue à la source sur le prix que va payer l'acheteur pour ces photos à reproduire. On pourrait aussi bien dire que le fournisseur rend un service »[368].

CROW Stephen a souligné qu'il est important de déterminer la nature des paiements tels que les droits d'auteur, la rémunération des services ou celle pour le savoir-faire afin de déterminer quel pays aura le droit d´imposer les paiements, celui de l'établissement stable ou celui de la source. Le Groupe consultatif pour la technologie sur la classification conventionnelle de l´OCDE a publié un rapport en 2001, indiquant que l'identification de la rémunération est un critère opérationnel important et exploitable[369].

1.2. La problématique des services de Cloud Computing

L'informatique en nuage ou «*cloud computing*» n'est pas toujours compatible avec les règles actuelles en matière de taxation des transactions internationales[370]. « *Le cloud computing est un compris comme des logiciels, du matériel et d´autres ressources informatiques hébergées dans un emplacement central par un tiers spécialisé dans la fourniture de ces services virtuels à plusieurs utilisateurs indépendants par accès à distance via Internet. L'informatique en nuage offre aux entreprises l'avantage de décharger leurs serveurs, leur stockage de données, leurs logiciels et leur réseau auprès de tiers qui peuvent fournir ces services sur Internet. Comme le cloud computing fournit un réseau informatique sans frontières, les entreprises opérant dans le cloud peuvent facilement s'engager dans des transactions commerciales dans le monde. Elles peuvent diversifier leur situation géographique de leurs segments d'activité et encore maximiser l'efficacité opérationnelle*»[371].

Il existe plusieurs modèles de services reconnus pour le cloud computing: infrastructure-service, logiciel-service et plateforme-service (telles que Gmail et Facebook

[368]- LE GALL Jean-Pierre, Op.cit, page 05.

[369]- CROW Stephen, Op.cit, page 22.

[370]- SHAKOW David, "*The Taxation of Cloud Computing and Digital Content*", University of Pennsylvania Law School Penn Law: Legal Scholarship Repository, 29 juillet 2013, page 03.

[371]- LIVNI Ben, "*The storm of cloud computing taxation*", taxanalysts, july 17, 2017, disponible à l'adresse, http://www.taxanalysts.org/node/196876, consulté le 23 septembre 2017,

ou LinkedIn). Dans les trois modèles, l'utilisateur n'a généralement aucun contrôle, possession ou intérêt dans l'infrastructure ou le logiciel en nuage utilisé[372].

L'imposition du cloud computing exacerbe les difficultés qui sous-tendent déjà la taxation du contenu numérique. Les entreprises impliquées dans les transactions en nuage sont confrontées à plusieurs questions fiscales, à savoir : la caractérisation des revenus, la propriété intellectuelle dans le cloud et sur les serveurs, la source de revenus, le lien et l'attribution des bénéfices aux différentes activités[373].

Le recours au cloud computing sans infrastructure informatique représente un autre défi pour le fisc et favorise la planification fiscale[374]. Alors, comment appliquons-nous les règles fiscales à quelque chose qui est difficile à définir et même localiser dans l'environnement numérique actuel ?

« *La difficulté d'appliquer les principes traditionnels de la fiscalité internationale aux transactions de cloud computing est compliquée par le passage de nombreux biens tangibles et logiciels téléchargés en services virtuels. Les produits traditionnels se sont évaporés dans des services qui ne peuvent être touchés, mesurés, suivis, ou se limiter à un emplacement géographique spécifique. Pour la première fois, notre système fiscal moderne doit résister au défi de caractériser des services indiscernables et indistincts qui ont des emplacements indéfinis. À mesure que l'économie passe de la dépendance à des biens tangibles et des services téléchargés à des services virtuels, le système fiscal ne peut pas s'adapter à son nouvel environnement, il ne survivra pas* »[375].

LIVNI Ben a noté que New York classe les transactions de cloud computing parmi les services de traitement de données du fait que le but principal de la transaction n'était pas la vente de nouvelles informations, mais plutôt que l'utilisateur reçoive une copie de ses propres donnés[376].

En revanche, New Mexico s'est penché sur la nature des opérations de cloud computing qui permettent aux utilisateurs d'accéder à distance à leur ordinateur, de tenir des réunions et

[372]- RONALD Saak et MALONE Mandana, "*International tax issues and cloud computing*", 22 janvier 2014.

[373]- RONALD Saak et MALONE Mandana, Ibid.

[374]- TOP EMPOWERMENT COMPANIES, "*Tax implications of cloud computing*".

[375]- LIVNI Ben, "*The Storm of Cloud Computing Taxation*".

[376]- LIVNI Ben, Ibid.

d'organiser des formations et les a qualifiées de licence sur un actif incorporel. Le paysage économique mondial passe d´un monde base sur les biens et logiciels téléchargés a un monde domine par les services virtuels, par conséquent, les États ont de plus de plus de mal à générer les recettes fiscales [377].

Dans le rapport final de 2015 de l'OCDE sur l'action 1 du plan BEPS, l'OCDE a souligné que le CAF fournira des éclaircissements sur la manière dont certains paiements effectués dans le cadre de nouveaux modèles économiques seront qualifiés en vertu des règles actuelles relatives aux conventions fiscales, notamment les paiements liés à l'informatique en nuage[378].

2. La classification des revenus tirés des transactions numériques à la lumière des commentaires de l'OCDE

Compte tenu des caractéristiques spécifiques de l´information numérisée et des difficultés de caractérisation qui peuvent surgir dans ce contexte, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a décidé d'examiner la définition des redevances dans le Modèle de convention[379].

Un amendement aux commentaires sur l'article 12 du modèle de la convention de l'OCDE a été proposé lors de la Conférence d´Ottawa[380]. Après seulement deux ans de la Conférence, le Comité des affaires fiscales a décidé de clarifier les commentaires sur le modèle en ce qui concerne la définition du revenu[381].

2.1. La qualification de 25 types de revenus issus des transactions numériques

Le groupe technique consultatif (GTC) sur la classification des paiements dans la convention, créé en 1999 par le comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE dans le cadre des travaux de l'OCDE sur la fiscalité et le commerce électronique, a publié le 1er février

[377]- LIVNI Ben, Ibid.

[378]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », 2015, page 172.

[379]- OCDE, « *La révolution des communications et la mondialisation du commerce : conséquence pour la politique et l'administration fiscale* », page 28.

[380]- Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », page 07.

[381]- OCDE, « *Commerce électronique et fiscalité : mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité* », OCDE ilibrary, 2001, page 17.

2001 sa version finale sur la façon dont les différents types de paiements au titre de transactions de commerce électronique devraient être classifiés aux fins de l'application des conventions fiscales[382].

Le fait que le paiement constitue un bénéfice commercial ou une redevance dépend de la nature et de l´étendue des droits acquis par le destinataire du transfert[383].

Le tableau ci-dessous présente la qualification de 25 types de revenus issus d'une transaction numérique établie par le GTC, en fonction du degré de consensus obtenu. Un certain type de revenus sont considérés comme des bénéfices d'entreprise. Ensuite, un autre ensemble de types de revenus sont qualifiés de redevances. Finalement, un ensemble de types de revenus pour lesquels aucun consensus n'est atteint. Par ailleurs, le GTC reconnaît qu´aucune tentative n´a été faite pour couvrir toutes les catégories de transactions de commerce électronique actuelles et futures[384].

L´objectif était plutôt de définir les principes requis pour analyser les diverses questions de classification a la lumière des conventions afin qu´elles puissent être appliqués de manière appropriée aux transactions existantes et nouvelles[385].

[382]- OCDE, Centre de l'OCDE, « *L'OCDE va de l'avant vers un consensus international sur le régime fiscal du commerce électronique* », PAC/COM/NEWS (2001)15, Paris, le 12 février 2001, page 05.

[383]- OCDE, « *La révolution des communications et la mondialisation du commerce : conséquence pour la politique et l'administration fiscale* », page 30.

[384]- Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », Dixième réunion, Genève, 10-14 septembre 2001, page 23.

[385]- Nations Unies, Secrétariat, Ibid.

Type de revenu			**Qualification proposée**	
			Majorité	**Minorité**
1-traitement électronique de commandes de biens corporels			Revenu d'entreprise	
2-commande et téléchargement électroniques de produits numériques	a .En général	logiciels	Revenu d'entre prise	
		Autres		
	b-avec droit d'exploiter un droit d'auteur		Redevances	
3-mises à jour et modules supplémentaires	a.si livrés sur support physique		Bénéfices	
	b.si livrés électroniqueme nt	Logiciel s	D'entrepris e	
		Autres		
4-logiciel à durée limitée et autres licences d'exploitation D'information numérique	a.si livrés sur support physique		Revenue d'entrepris e	
	b.si livrés électroniqueme nt	Logiciel s		
		Autres		Redevances
5-logiciel ou autre produit numérique à usage unique			Services ou redevances	
6-hébergement d'application	a. Licence distincte			
	b. contrat forfaitaire			
7-fournisseur d'accès à des applications(FA A)			Revenue d'entreprise	
8-droits d'utilisation d'un FAA				

9-hébergement de site WEB			
10-maitenance de logiciel		Contrats mixtes	
11-entreposage de données			
12-service à la clientèle par réseau informatique			
13-extraction de données exclusives ou à valeur élevée		Revenue d'entreprise	Redevances
14-livraison de données			
15-publicité			
16-accée électronique à des services de conseil professionnel			
17-information technique		Redevance	
18-livraison d'information			
19-accés à un site Web interactif par abonnement		Revenue d'entreprise	
20-achats en ligne			
21-enchers en ligne			
22-service d'acheminement de ventes			
23-opération d'acquisition de contenue	a. s'il vise le droit d'afficher des documents protégés par un droit d'auteur	Redevances	
	b. s'il vise la création de nouveau contenue		

24-diffusion en direct (en temps réel) sur le Web		Revenue d'entreprise
25-droit de diffusion		

Le rapport du GTC de l'OCDE a inclus une analyse, des conclusions et des recommandations concernant[386] :

- *Les opérations de vente par voie électronique qui a pour objet un produit numérique téléchargeable via internet commande des logiciels ou de la musique pour l'utilisation ou la jouissance du consommateur effectuant la transaction, le paiement doit être assimilé aux bénéfices des entreprises et non aux redevances ;*
- *le rapport présente un certain nombre de critères et d'exemples pour aider à distinguer la fourniture de services de la fourniture de savoir-faire ;*
- *Les paiements au titre de l'usage de produits numériques pour une durée limitée ou de transactions telles que l'entreposage de données ne peuvent pas être considérés comme des paiements pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique de manière à constituer des redevances dans le cadre de certaines conventions ;*
- *Lorsque la justification du paiement comporte plusieurs éléments mais que l'un d'entre eux est prédominant alors que les autres n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, il serait plus pratique que le régime applicable à l'élément principal soit appliqué à l'ensemble de la transaction.*

Le CAF n'a retenu que les revenus suivants : (2b) commande et téléchargements électroniques de produits numériques avec droit d'exploiter un droit d'auteur, (17) information technique, (23a) opérations d'acquisition de contenu s'il vise le droit d'afficher des documents protégés par un droit d'auteur, comme revenus constituant des redevances. Toutefois, il existe des divergences d'opinions entre la position majoritaire et la position minoritaire quant aux revenus provenant de ces types de transaction. On peut décrire ainsi ces catégories :

[386]- OCDE, Centre de l'OCDE, « *L'OCDE va de l'avant vers un consensus international sur le régime fiscal du commerce électronique* », page 05.

- *Le téléchargement de produits numériques autres que des logiciels ;*
- *Les services d'accès à des bases de données et à l'information.*

2.2. Les critiques portés sur les éléments utilisés dans la classification des paiements

Le GTC a convenu que question principale dans toutes les transactions est de déterminer la justification du paiement[387]. Les modifications introduites dans les commentaires du modèle de convention de l'OCDE qualifient presque tous les paiements pour des biens incorporels livrés par voie électronique comme des bénéfices d'entreprises. Cela est justifier par le fait que l'objet de ces transactions sont des copies d'images, de sons ou de textes et non pas le droit d´utilisation[388].

Cependant, Wright Schickli a critiqué la conclusion du GTC du fait que le problème essentiel de la classification des paiements est d'identifier ce que rémunère le paiement effectué. Le lieu d'établissement du payeur ou du bénéficiaire ou le produit incorporel payé ne sont pas utilisés dans cette analyse[389].

---

[387]- OCDE, Direction des affaires financiers, fiscales et des entreprises, Comité des affaires fiscales, Groupe de travail No. 1 sur la double imposition, « *Projet révisé pour commentaires du groupe technique consultatif sur la classification conventionnelle des paiements effectuées au titre du commerce électronique* », 15 septembre 2000, page 08.

[388]- Guide des Affaires en Espagne, page 305, disponible à l'adresse, http://www.spainbusiness.fr/icex/cma/contentTypes/common/records/mostrarDocumento/?doc=561796, consulté le 10 aout 2017.

[389]- CROW Stephen, conseiller auprès du Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies stipule que « *les droits d'imposition relatifs à des services ou biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux entre entreprises, peuvent être attribués en se référant à un critère présomptif, autre que la localisation du client indiquée au Principe directeur 3.1. A condition que les deux conditions suivantes soient remplies :*

A. L'attribution de droits d'imposition par référence à la localisation du client, ne conduit pas à un résultat approprié au regard des critères suivants :

- *Neutralité*[389]
- *Efficience en matière de discipline fiscale et d'administration*[389]
- *Certitude et simplicité*[389]
- *Efficacité*[389]
- *Équité*[389].

De plus, le GTC n'a pas abordé la problématique des services techniques liés au commerce numérique dans le cadre des dispositions dans certaines conventions permettant de taxer à la source des redevances techniques, car il existe peu d´informations sur leur portée exacte[390].

Ces dispositions, dont la formulation exacte peut varier, comprennent généralement la définition suivante : « *le terme de « redevances techniques » tel qu'il est utilisé dans cet article désigne des versements effectués au profit de toute personne autre qu'un employé de la personne qui effectue ces versements, en rémunération de tout service dans le domaine « de la technique, de la gestion ou du conseil* »[391].

Dans le cadre du système fiscal actuel, l'imposition d'une redevance varie selon les juridictions en fonction des disposions de la convention fiscale applicable. Certains accords prévoient l'imposition exclusive dans l'Etat de résidence de l'entreprise qui concède le droit incorporel, selon le modelé OCDE. D'autres prévoient un partage de l'imposition entre l'Etat de la résidence et l'Etat de la source, imposant ainsi une retenue à la source au payeur, voire une taxation entière dans le pays de la source selon le modèle onusien. Cette dernière règle est souvent utilisée entre les pays de l'OCDE et les pays en développement. Cependant, certaines lois nationales et conventions particulières définissent d'autres catégories de revenus, comme ceux provenant de la rémunération d'un savoir-faire (généralement traités

---

B. Un critère présomptif de substitution autre que la localisation du client conduirait à un résultat significativement meilleur sous l'angle des mêmes critères.

De même, les droits d'imposition relatifs à des services ou des biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux entre entreprises et consommateurs finals peuvent être attribués en se référant à un critère présomptif autre que le lieu d'exécution matérielle indiqué au Principe directeur 3.5 et que la résidence habituelle du client indiquée au Principe directeur 3.6 lorsque les deux conditions indiquées sous a. et b. ci-dessus sont remplies », Groupes spécial d'experts de coopération internationale en matière fiscale, « *Le commerce électronique : aspects de la fiscalisions internationale* », dixième session, Genève, 10 septembre 2001, page 22.

[390]- OCDE, Direction des affaires financiers, fiscales et des entreprises, Comité des affaires fiscales, Groupe de travail No. 1 sur la double imposition, « *Projet révisé pour commentaires du groupe technique consultatif sur la classification conventionnelle des paiements effectuées au titre du commerce électronique* », 15 septembre 2000, page 16.

[391]- OCDE, Ibid.

comme des redevances), ceux découlant de la rémunération pour prestations de services, voire d'autres catégories[1].

En outre, avec la numérisation économique, il est très difficile de distinguer entre la rémunération pour la prestation de services (article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE) et les redevances (article 12 du modèle de convention fiscale de l'OCDE). Cette distinction est actuellement soumise à une incertitude juridique considérable. La raison en est l'absence d'une définition uniforme des termes « usage du droit d'auteur » et « droit d'usage de droit d'auteur » dans les conventions fiscales. Par conséquent, l'article 3 (2)[392] du modèle de convention fiscale de l'OCDE renvoie à la législation fiscale locale des États contractants, qui sont généralement non harmonisée[393].

Le terme « *bénéfices d'entreprise »* désigne généralement les bénéfices provenant d'activités commerciales et industrielles, par ex. la vente de biens. Dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 2005, le terme inclut également les bénéfices provenant de services personnels indépendants[394].

L'auteur CASTAGNEDE Bernard a souligné que la convention modèle OCDE classe dans la catégorie des redevances la rémunération du savoir-faire. Cependant, dans la pratique commerciale internationale, le transfert de savoir-faire s'accompagne souvent d´une assistance technique. Les rémunérations de prestations de n´entre pas dans la catégorie des redevances, mais plutôt dans celle des bénéfices des entreprises. L'application des recommandations de l'OCDE, combinée avec la reconnaissance d'un droit d'imposer les redevances à la source nécessite une décomposition délicate des différents éléments

[392]- « *Pour l'application de la Convention à un moment donné par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État* ».

[393]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part I, le 25 octobre 2017, page 17.

[394]- OCDE, Ibid, page 155.

composant la rémunération de la prestation globale, à moins d'admettre une solution consistant à rattacher l'élément accessoire a l´élément principal[395].

Les juristes AVI-YONAH Reuven S. et XU Haiyan ont souligné que les pays de l´OCDE désirent préserver la continuité des anciens principes. L'architecte du projet BEPS n'a pour but que de combler certaines lacunes des règles traditionnelles, au lieu d'une restructuration fondamentale de l'ensemble du régime fiscal international[396]. Cependant, la plupart des problèmes actuels pourraient être résolu si nous imposions les revenus passifs principalement à la source et les revenus actifs principalement à la résidence[397].

Sous-section 2 : L'érosion de la base d'imposition en contournant les redevances en services

La fiscalité dépend souvent de la nature de l'élément qui génère le revenu et de la détermination s'il s'agit d'actif corporel ou incorporel, ainsi que la localisation de son emplacement[398].

Dans certains cas, les EMN évitent la retenue à la source en utilisant des pratiques de prix de transfert qui permettent de convertir les redevances en services. Il serait donc difficile de déterminer si ces paiements relèvent de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE ou en vertu de l'article 12. De plus, la plupart des produits numériques tels que la propriété intellectuelle ou les brevets sont de caractères intangibles, ce qui complique le calcule de leur valeur par rapport aux biens physiques. Le dilemme est de savoir si les transactions de commerce électronique relèvent ou non de la catégorie des redevances[399].

---

[395]- CASTAGNEDE Bernard, Op.cit., page 442.

[396]- AVI-YONAH Reuven S. et XU Haiyan, « *Evaluating BEPS* », This article from Erasmus Law Review is published by Eleven international publishing and made available to anonieme bezoeker, August 2017, No. 1, page 04.

[397]- AVI-YONAH Reuven S. et XU Haiyan, Ibid, page 06.

[398]- SHAKOW David, "*The Taxation of Cloud Computing and Digital Content*", University of Pennsylvania Law School Penn Law: Legal Scholarship Repository, 29 juillet 2013, page 06.

[399]- EUROPEAN PARLEMENT, DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES POLICY DEPARTMENT A: ECONOMIC AND SCIENTIFIC POLICY," *Tax challenges in the digital economy*", June 2016, page 17.

1. Les conflits sur le traitement fiscal des revenus dans l'économie numérique

Bien que la mondialisation et la numérisation de l'économie aient facilité le commerce international des services (comme les services juridiques, comptables, médicaux et autres services de consultation), la pression sur les règles fiscales internationales applicables à ces services s´accroit[1].

En fait, la dématérialisation consiste à élargir la portée des services. Les biens peuvent être convertis en services fournis en ligne. Par exemple, les logiciels devaient initialement être installés localement sur un ordinateur à l´aide d'un disque dur physique. Aujourd'hui, de nombreuses applications logicielles prennent la forme virtuelle d'un site Web (par exemple, Dropbox), qui fournit un service accessible sur Internet sans nécessité un support de distribution local[1].

1.1. La difficulté de faire la distinction entre les redevances et les prestations de services dans l'économie numérique

GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto ont souligné que les revenus sont plus difficiles à caractériser dans l'économie numérique sont plus difficiles à caractériser. Il peut être ambigu de distinguer les revenus d'entreprise et la fourniture de services, d'une part, et entre les droits d'auteur temporaires et les redevances, d'autre part. Dans le premier cas, la fiscalité nécessite l'identification d'un établissement stable qui n'est pas requis dans la deuxième. Les exportateurs nets de produits numériques qui appliquent le principe de résidence identifient plutôt les revenus générés par les produits numériques en tant que revenus d'entreprises. Toutefois, les importateurs nets de produits numériques préféreraient identifier les revenus en tant que redevances afin d'assurer une part des revenus avec l'application de la retenue à la source[400].

Bien que la technologie facilite la reproduction et la distribution des informations numérisées, nous ne pensons pas que de nouvelles règles de classification des revenus soient nécessaires, indiquait la chambre de commerce internationale (CCI). La capacité de traiter électroniquement des transferts de données n'est qu'un changement de circonstances auquel

[400]- GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto, "*Taxation of the digital economy: the case of online advertising in Italy*", Preliminary draft, June 10th, 2017, page 04.

les règles existantes en matière d'impôt sur le revenu peuvent s'adapter. L'exemple suivant illustre bien cette approche[401].

Un client qui souhaite acheter dix exemplaires d'un livre en recevant un exemplaire sous forme électronique, avec l'autorisation de reproduire les neufs autres. La transaction pourrait générer des revenus de redevances car le droit de l'acheteur de reproduire les neuf exemplaires est en général un droit réservé aux détenteurs de droits de reproduction ou de licences. Toutefois, il ressort du contenue de la transaction qu´il s´agit d´une vente de dix livres et qu´elle devrait donc être traitée comme telle aux fins de l'impôt sur le revenu. Il n´est pas nécessaire, indiquait la CCI de formuler de nouvelles règles de classification des revenus pour prévenir les abus dans ce domaine[402].

Les logiciels, en revanche peuvent facilement être transmis électroniquement et peuvent exiger une attention particulière du fait qu´ils peuvent conduire à une double imposition. Certains pays pourraient ressentir le besoin d'élaborer des règles internes relatives à la caractérisation des transactions portant sur des logiciels aux fins de l'impôt sur le revenu. Il est essentiel que les pays tentent d'adopter des principes uniformes dans le domaine des logiciels, afin de parvenir à une caractérisation des revenus internationalement harmonisée[403].

La plupart des pays de l'OCDE utilisent le critère du lieu d'exécution comme base pour la détermination de la source des revenus provenant de services. Les pays en voie de développement, en revanche, utilisent parfois le critère du lieu d'utilisation. En vertu du critère du lieu d'utilisation, un prestataire de services étranger qui fournis des services depuis à un consommateur dans un pays en voie de développement à partir de son pays de résidence est souvent imposé dans le pays d´accueil via un prélèvement sur le revenu brut. Aux fins de

[401]- Le Comité consultatif économique et industriel (BIAC) auprès de l'OCDE et la Chambre de commerce internationale (CCI), « *Question et ramifications fiscales du commerce électronique* », Décembre 1999, page 06.

[402]- Le Comité consultatif économique et industriel (BIAC) auprès de l'OCDE et la Chambre de commerce internationale (CCI), Ibid.

[403]- Le Comité consultatif économique et industriel (BIAC) auprès de l'OCDE et la Chambre de commerce internationale (CCI), Ibid.

l'imposition dans le pays de résidence, les revenus sont considérés comme un revenu de sources nationales. Ce conflit de traitement fiscal se traduit par une double imposition[404].

Or, Greenwich Consulting, dans son étude visant à déterminer les conséquences du développement d'Internet sur l'économie française a montré que le développement du courrier et du commerce électroniques intra-groupe permettent la transmission d´informations sans rémunération pour la prestation. En pratique, le transfert s´effectue souvent par Email. Ces flux électroniques intra-entreprises sont extrêmement difficiles à quantifier[405].

En Algérie, les revenus de source algérienne sont considérés comme revenus de source algérienne si le débiteur des revenus à son domicile fiscal ou est établi en Algérie « *b) les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ainsi que tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et des droits assimilés ; c) les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en Algérie* »[406]. Dans un tel cas de figure, l'article 150 du CIDTA prévoit l'application d'une retenue à la source de 24%.

Les paiements au titre d´actifs incorporels peuvent ne pas être qualifiés de redevance, mais relever d'autres catégories de revenus qui nécessite un traitement conforme à leur qualification. A titre d'exemple, le cas des activités de recherche et développement qui sont considérées comme des services entrant dans la catégorie des bénéfices d'entreprises (Article 7/OCDE)[407].

Toutefois, les conventions fiscales bilatérales distinguent généralement les redevances, qui sont soumises à une retenue à la source, et les sommes perçues en contrepartie de prestations de services, qui restent soumises aux règles habituelles

[404]- Le Comité consultatif économique et industriel (BIAC) auprès de l'OCDE et la Chambre de commerce internationale (CCI), Ibid, page 07.

[405]- Greenwich Consulting, « *Evaluer l'impact du développement d'Internet sur les finances de l'Etat* », Synthèse du rapport d'étude réalisé pour le Sénat, Octobre 2009, page 04.

[406]- Art 93 §3 du CIDTA.

[407]- PEDRO Sandrine, Op.cit, page 11.

d'impositions dans le pays de résidence du prestataire (sauf existence d'un établissement stable)[408].

En droit conventionnel algérien, le principe demeure l'imposition exclusive des redevances par l'Etat de résidence du bénéficiaire. Cela a pour conséquence, qu'en présence d'un versement de redevance d'un débiteur algérien à un créancier étranger au sens de l'article 192 du CIDTA, la retenue à la source de 24% (le taux de droit commun) est, par l'effet de la convention, écartée. Néanmoins, l'Etat de la source pourra également imposer la redevance, mais à un taux réduit du montant global des redevances[409].

Donc, le taux varie d'une convention à l'autre. La convention permet en fait au pays de la source de prélever un impôt limité sur le montant brut du versement (et non pas sur l'élément de bénéfice lié à ce dernier)[410].

1.2. La qualification d'un revenu tiré de la propriété intellectuelle associée à l'impression 3D

L'OCDE s´est prononcé en faveur de la suppression de toute retenue lors du téléchargement de données immatérielles (logiciels, photos, vidéos, musiques etc) depuis l'étranger, au motif que si les données téléchargées contiennent effectivement des données protégées par le droit d'auteur. Cela ne représente qu'un aspect secondaire de la transaction, dont l'aspect principal est l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique[411].

---

[408]- KRUGER Hervé, « *La fiscalité d'internet et du commerce électronique, 1 partie : fiscalité directe* », Revue française de comptabilité, N°444-juin 2011, page 40.

[409]- Décret présidentiel n° 16-156 du 19 Chaâbane 1437 correspondant au 26 mai 2016 portant ratification de la Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Royaume-Uni de la Grande Bretagne et de l'Irlande du Nord 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 le capital, signée à Alger, le 18 février 2015, Journal officiel de la république algérienne N°33, 05 juin 2016, page 08.

[410]- OCDE, Centre de politique et d'administration fiscale (PAF), « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévus par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », page 09.

[411]- KRUGER Hervé, « *La fiscalité d'internet et du commerce électronique, 1 partie : fiscalité directe* », Revue française de comptabilité, n444-juin 2011, page 40.

Le simple téléchargement de contenus échappe donc à toute retenue, puisqu´il est considéré comme un service. Il n´en va autrement que pour les transactions dans lesquelles le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'acquisition de droits d'auteur (comme un éditeur qui paie pour le droit de reproduire une image protégée par des droits d'auteur qu'il télécharge par voie électronique pour faire l´utiliser sur la couverture d'un livre)[412].

Cependant, il existe deux types de revenus génères par la plate-forme. Le premier est un revenu de base généré l´accès immédiat (vente, recettes publicitaires liées à un mot-clé de recherche). Le deuxième est le revenu provenant de l´utilisation de données (revente de données sur les recherches à des tiers, stockage de données de ventes pour une tarification ou une publicité ciblée)[413].

Dans, le rapport Colin et Colin, il a été envisagé de considérer la collecte de données issues du travail gratuit des utilisateurs en contrepartie de la fourniture d'un service comme l'acquisition d'un actif incorporel auprès d'un tiers[414].

En outre, la combinaison de la technologie de l'impression 3D et de celle du scanner 3D, qui permet de numériser n´importe quelle forme dans un fichier numérique, permet aux particuliers de copier et de reproduire des objets tels que les jouets[415].

En France, une étude de l'Observatoire de la propriété intellectuelle de l'INPI sur «*l'impression 3D, impacts économiques et enjeux juridiques*» a proposé la possibilité d'étendre la rémunération pour copie privée appliquée sur les supports d'enregistrement des œuvres audiovisuelles aux technologies de l'impression 3D. Ensuite, le 17 avril 2015, le sénateur Richard Yung avait proposé au vote du Sénat, dans le cadre de la loi Macron, un amendement à l'article L. 311-1, alinéa 2, du code de la PI. Cet amendement visait à étendre

[412]- KRUGER Hervé, « *La fiscalité d'internet et du commerce électronique, 1 partie : fiscalité directe* », Revue française de comptabilité, n444-juin 2011, page 40.

[413]- Julia Charrié & Lionel Janin, Op.cit, page 12.

[414]- GOBEL Arthur, « *Fiscalité internationale et économie numérique : la juste valeur des Big Data* », Edition Francis Lefebvre, 24 octobre 2015, page 08.

[415]- YUNG Richard, « *Propriété intellectuelle, projet de loi dit « Macron » :l'impression 3D en débat au sénat* ».

la rémunération pour copie privée aux supports d'enregistrement des œuvres audio-visuelles aux technologies de reproduction par impression 3D[416].

YUNG Richard a expliqué que sa proposition consistait à s'inspirer du principe de protection des droits d'auteur. A titre d´exemple la musique. Lorsque vous achetez un support audio, vous payez la redevance pour copie privée. De mem, lors de l'achat d'une machine, nous paierons une redevance qui permettrait aux inventeurs ou au détenteur de brevets, de marques, de dessins et de modèles de recevoir une rémunération[417].

« *La rémunération pour copie privée prend la forme d'une redevance prélevée à la source auprès des fabricants et importateurs de supports d'enregistrement (DVD-R, CD-R, clés USB, cartes mémoires, disques durs externes, smartphones, tablettes)* »[418].

En raison de nombreuses critiques formules à l'encontre de cette proposition, le gouvernement a demandé au sénateur Yung de retirer son amendement[419].

2. La caractérisation des revenus de services

La numérisation a un certain nombre d´effets sur les entreprises. La propriété intellectuelle est clairement un facteur de valeur central pour la plupart des entreprises numérisées. Cependant, d'autres domaines tels que le Big Data, l'Internet des objets, l'impression 3D, caractérises comme des services, prennent de plus en plus importance pour les entreprises internationales. La valeur clé de ces offres réside de plus en plus dans les logiciels. Dans un modèle numérisé, le logiciel / PI peut diagnostiquer à distance le même problème précédemment résolu par une intervention humaine, via un processus d'auto-réparation[420].

[416]- GHILASSENE Fatima, « *L'impression 3D et la question de la redevance pour copie privée* », Rapport du sous-groupe de travail « impression 3D » du CNAC – Mars 2016, page 02.

[417]- YUNG Richard, Ibid.

[418]- ALEX, « *De l'intérêt d'une taxe sur l'impression 3D ? Entretien avec le sénateur Ricard YOUNG* ».

[419]- GHILASSENE Fatima, Op.cit, page 02.

[420]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part I, le 25 octobre 2017, page 37.

2.1. La création de valeur dans une optique d'une entreprise de services

L'imposition des biens et des services a toujours été fondée sur le mouvement physique des biens ou la prestation de services. Or, l´émergence de l'impression numérique en 3D perturbe considérablement ce modelé[421].

« *L'impression additive permet une forte réduction du cycle d'innovation et du temps de mise sur le marché; un design et une production efficaces qui conduisent à une diminution possible des stocks de matière; une réduction/disparition de l'outillage; une production en temps réel par rapport à la demande (production et livraison sous 24 heures possibles); une forte personnalisation possible des biens et produits à la demande, à bas coût, en volumes réduits; une variété de production par le même outil (capacité à produire des biens différents); une capacité de production d'objets à différentes échelles, de quelques centimètres à plusieurs mètres; une production accessible à tous, avec peu de barrières à l'entrée* »[422].

Guillaume Blum et Michel de Blois ont souligné que la relation entre le monde numérique et l´impression 3D ouvre de nouveaux paradigmes pour la conception, la production, la distribution et la consommation a travers des pratiques qui évoluent vers un modèle adaptatif, personnalisable et hyper optimisé. Comme l'expriment Brument et Campagnoli (2016), la flexibilité offerte par l'intégration de la chaine numérique dans les processus de production modifie la structure de l'économie. On assiste en fait à l´émergence de nouveaux écosystèmes économiques. Ceux-ci transforment les modèles économiques existants, en modifiant la chaine de valeur associée à un produit[423].

Ils ont expliqué que les modèles économiques associés à l'open source, permettent un plus grand échange et une plus grande efficacité. Par ailleurs, il convient de repenser la création de valeur dans une optique d'entreprise de service, de nouvelles formes de

---

[421]- FLYNN Channing," *3D printing taxation issues and impacts Technology is turning the world upside down for manufacturing and distribution*", "*The taxation of goods and services has always been grounded in the physical movement of things or the provision of services — and that model is exactly what digital printing will disrupt absolutely*.", Global Technology Industry Leader, Tax Services, EY,2015 EYGM Limited, page 05.

[422]- PETIT Thierry, « *Impression additive, impression 3D* ».

[423]- Guillaume Blum et Michel de Blois, « *L'impression 3D : de l'émerveillement technique aux enjeux économiques et sociétaux* ».

propriétés intellectuelles et l'émergence de nouveaux modèles économiques associés à des chaînes de valeur à moindre coût[424].

En fin de compte, cela pourrait transformer une entreprise de fournisseur de biens verticalement intégré en une entreprise de conception de marque qui sous traite entièrement la fabrication et la distribution a des entreprises d'impression 3D. Autrefois séparés dans la chaîne de production traditionnelle, les objets numériques et les physiques coexistent actuellement presque immédiatement grâce aux processus de fabrication numérique, dont l'impression 3D fait partie[425].

Les redistributions géographiques des emplois et les reterritorialisations ont pour conséquent de faire bouleverser les chaînes de productions traditionnelles. Le lien entre les modèles open source et l´impression 3D modifie le tissu industriel, ce qui a notamment un impact sur la question de la propriété intellectuelle[426].

FLYNN Channing a fait remarquer que la première question perturbatrice de l´impression 3D est de savoir qui détient la propriété intellectuelle d´un produit ? Est-ce le designer, le programmeur qui traduit le design en un fichier imprimable, l'entreprise ou le consommateur qui imprime le produit - ou tout cela à la fois ? La PI est-elle fournie en tant que service dans le monde 3D ou sous forme de logiciel ? Certains font valoir que chacun contribue au processus créatif et à la création de valeur. Dès lors, comment taxer la valeur crée dans les modèles de distribution et de fabrication dans lesquels les distributeurs et les clients participent au processus de production, sachant que chaque partie de ce processus pourrait avoir lieu n'importe où dans la planète[427].

OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe ont souligné que depuis la dernière élaboration sur la qualification des revenus du commerce électronique à la lumière des commentaires de l'OCDE en 2001, les modèles commerciaux ont évolué et il est difficile de

---

[424]- BLUM Guillaume et DE BLOIS Michel et TADJINE Nadim, *« L'impression 3d : de l'émerveillement technique aux enjeux organisationnels, économiques et sociétaux* », Québec (Qc), Canada, Avril 2017, page 50.

[425]- BLUM Guillaume, DE BLOIS Michel et TADJINE Nadim, Ibid.

[426]- BLUM Guillaume, DE BLOIS Michel et TADJINE Nadim, Ibid.

[427]- FLYNN Channing," *3D printing taxation issues and impacts Technology is turning the world upside down for manufacturing and distribution*", page 05.

qualifier les paiements respectifs en redevances, de frais techniques, de services ou les de bénéfices d´entreprises[428].

Ce défi est particulièrement visible pour la notion d'informatique en nuage, qui implique une évolution vers des modèles d'affaires orientes vers les services dans le domaine des biens et des logiciels. En outre, des modèles d´entreprises totalement innovants tels que l'impression 3D peuvent soulevés des questions de nature sans précédent. À cet égard, l'OCDE propose de lier la caractérisation des paiements et des liens, car ces deux concepts déterminent ensemble la manière dans certaines transactions numériques sont imposées[429].

Dans son rapport sur l'action 1 du plan BEPS, l´OCDE a indiqué que le développement de nouveaux produits numériques ou de nouveaux modes numériques de fourniture de services entraine des incertitudes quant à la qualification correcte des paiements effectués dans le contexte des nouveaux modèles économiques, en particulier en lien avec l'informatique en nuage. L'impression en 3D par exemple, étant de plus en plus répandue, soulevé des questions de qualification, car la fabrication directe à des fins de livraison pourrait évoluer vers l'octroi de licences sur des modèles conçus pour être imprimés à distance directement par les consommateurs[430].

2.2. Un BEPS résultant de la manipulation des paiements de redevances

Conformément à l'art 12 (1) du modèle de convention OCDE, les redevances sont imposées exclusivement dans l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif des paiements[431]. L'Etat de la source des redevances doit donc les exonérées. Cette règle a été introduite afin d´éviter le risque que les revenus soient taxés à la fois dans l'Etat de la source et dans l'Etat de résidence[432].

CASSART Lionel a souligné que l'imposition dans l'Etat de résidence est justifiée par deux éléments. D'une part, l'attribution des droits d'imposition à l'Etat de résidence dans

[428]- OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe, Op.cit., page 12.

[429]- OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe, Op.cit., page 12.

[430]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », rapport précité, page 22.

[431]- OCDE, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 245.

[432]- *CASSART Lionel, « Le Traitement Fiscal des Revenus Issus de la Propriété Intellectuelle : Impacts du Projet BEPS et Perspectives d'Avenir au sein de l'Union Européenne* », Université catholique de Louvain (ULC), Faculté de droit et de criminologie, Mémoire de master, 2015-2016, page 11.

lequel le contribuable bénéficiaire des paiements a certainement mené des activités de recherche et de développement, qui bénéficient souvent d´un traitement fiscal préférentiel. En fait, l'impôt prélevé sur les redevances annule les avantages procurés[433].

En revanche, un prélèvement à la source sur les revenus bruts ne tiendrait pas compte des frais engagés et conduirait donc à une imposition trop élevée. Toutefois, l'imposition dans l'Etat de résidence combinée à l'exemption dans l'Etat de la source permet aux entreprises de localiser l'entité qui reçoive les redevances dans un Etat ou le taux d'imposition effectif est le plus bas possible. En fait, la concurrence fiscale qui en résulte incite les Etats à réduire leurs taux d'imposition ou à créer des régimes favorables pour divers types de revenus, notamment ceux issus de la propriété intellectuelle[434].

Par ailleurs, le modèle de convention des Nations Unies vise à protéger les droits d'imposition à la source et permet d´imposer les redevances à la source, dérogeant ainsi du principe d´imposition exclusive dans l'État de résidence prévu dans le modèle de l'OCDE. Le paragraphe 3[435] de l'art 12 du modèle OCDE ne prévoit pas que les redevances perçues par un résident d'un Etat contractant d'une source située dans l'autre Etat, doivent par l'effet du concept de la force attractive de l'établissement stable (qui est une présomption légale), être rattachées à l'ES[436].

Plusieurs États membres de l'OCDE avaient exprimés des réserves quant à l'imposition exclusive des redevances dans l'État de résidence et quant au fait que les paiements liés aux logiciels relevaient de la définition des redevances. En outre, M. Bansal a proposé d'inclure dans les commentaires sur l'article 12 du modèle de convention des Nations Unies, des orientations sur trois aspects : a) la classification des logiciels comme

[433]- *CASSART Lionel, Ibid, page 13.*

[434]- *CASSART Lionel, Ibid, page 13.*

[435]- « *Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les redevances une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables* ».

[436]- Commentaire 20 §3 de l'art 12, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 260.

œuvre littéraire, artistique ou scientifique ; b) une distinction entre l'octroi d'usage d'un logiciel et c) l'usage ou l´octroi d'usage du droit d'auteur protégeant le logiciel[437].

Plusieurs membres du comité fiscal de l'ONU ont reconnu que ces questions revêtaient une importance considérable pour les pays en développement, compte tenu du rythme rapide du développement technologique et de l'ampleur des transactions transfrontières. La nécessité de clarifier la façon dont la définition actuelle des redevances s'applique aux paiements liés aux logiciels été considérée comme un élément clef dans la classification des logiciels comme œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques[438].

Certains membres du comité ont également suggéré qu'une approche alternative pourrait consister à prévoir l'imposition de ces paiements dans l'État de la source indépendamment de leur classification en tant que redevances étant donnée l'importance croissante pour les pays en développement de préserver de leurs droits d'imposition sur ces paiements[439].

En vertu de l'art 12, les redevances impliquent le transfert d´usage ou de droit d´usage, de propriété ou de savoir-faire. En revanche, lorsqu'une entreprise fournit des services à un client, elle ne transmet généralement pas sa propriété, son savoir-faire ou son expérience au client. L'entreprise réalise uniquement des travaux pour le client. En vertu d'un « *contrat mixte* », une entreprise peut fournir à un client à la fois les services et le droit d'utiliser le bien ou le savoir-faire. Dans de telles situations et conformément au paragraphe 12 des commentaires sur l'article 12 du modèle ONU, les paiements effectués au titre du contrat doivent être décomposés en éléments distincts pour les services et les redevances, à moins que l'élément soit uniquement accessoire et largement sans importance[440].

En principe, la distinction entre les frais de services et les redevances est claire. Selon l'article 12 (3), les redevances sont des paiements pour l'utilisation ou le droit d'utiliser certains types de biens ou d'informations liés aux domaines industriels, commerciaux ou

---

[437] - Commentaire 16 de l'art 12, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, Version 2017, page 402.

[438] - Ibid.

[439] - Ibid.

[440] - Commentaire 21 de l'art 12, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 260.

scientifiques (savoir-faire). Il n´y a cependant aucun transfert de l'usage ni de propriété du droit d'utilisation associe aux services[441].

Cependant, dans la pratique, il est souvent difficile de faire la distinction entre les redevances et les frais de services, y compris les services techniques, notamment dans le cas des contrats dits mixtes. Les exportateurs nets de produits numériques qui appliquent le principe de la résidence identifient plutôt les revenus générés provenant des produits numériques comme des revenus d'entreprises. Toutefois, les importateurs nets de produits numériques préféreraient identifier les revenus en tant que redevances afin de les imposer par application de retenue à la source[442].

Selon l'article 7 du modèle de convention de l'OCDE, les résidents d'un État ne sont imposables sur leurs revenus de services que s'ils exercent leurs activités par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d´une base fixe dans l'autre État. Toutefois, les articles 7 et 14 du modèle des Nations Unies prévoient que les bénéfices tirés de services et ceux tires de services indépendants, y compris les revenus de services techniques, de gestion et de conseil, ne sont imposables par le pays source que si les revenus sont imputables à un ES ou à une base fixe établie dans ce pays, ou si le fournisseur de services individuel est présent dans le pays source pendant 183 jours ou plus au total au cours d'une période de 12 mois et que les services sont fournis dans ce pays»[443].

Cependant, ni le modèle des Nations Unies ni celui de l'OCDE ne fournissent de définition des services indépendants. L'article 14 (2) du modèle des Nations Unies fournit une définition large des services professionnels, mais cette définition fait uniquement référence aux activités indépendantes sans définir ce que signifie le terme «indépendant»[444].

La taxation des redevances pour prestations techniques n'est justifiée que si le prestataire à un lien suffisant avec l'État du payeur, qui prend généralement la forme d'une base fixe ou d´un ES (art .5 et 7) et art.14 (personnel indépendant prestations de service).

---

441 - Commentaire 07 de l'art 14, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 557.

442 - Ibid.

443 - Ibid.

444 - Ibid, page 551.

Toutefois, les services transfrontaliers permettent aux prestataires de services non-résidents de participer de manière significative à l'économie d'un autre État sans présence physique[445].

Par conséquent, tout revenu provenant de services peut ne pas être soumis à l´impôt dans le pays en développement en vertu de son droit national ou des dispositions d'une convention fiscale applicable. Même si le prestataire de services non-résident a un ES ou une base fixe dans le pays en développement, ce pays peut ne pas être en mesure d'imposer les revenus de services du fait qu´ils ne sont pas imputables à un ES ou à la base fixe[446].

Une entreprise multinationale avec une société du groupe exerçant des activités dans un pays en développement peut utiliser une autre société du groupe résidant dans un pays à faible taux d'imposition pour fournir divers services à la société dans le pays en développement. Ces services, qui comprennent souvent des services juridiques, des services de comptabilité, des services de gestion et des services techniques, peuvent ne pas obliger les employés du fournisseur de services non-résident à être présents dans le pays en développement pendant de longues périodes[447].

Les pays en développement ont du mal à contrecarrer ce type de planification fiscale, même avec la mise en place de règles anti-évitement efficaces. Certains pays ont insisté sur un délai inférieur à 183 jours pour minimiser la limitation de leur capacité d'imposition[448].

Le comité fiscal des Nations Unies a souligné que les frais pour services techniques peuvent également entraîner l'érosion de l'assiette fiscale des pays. En fait, les frais de services techniques peuvent parfois être utilisés pour transférer les bénéfices d'une société du groupe rentable basée et opérant dans un pays vers une autre société du groupe résidant dans un pays à faible fiscalité[449].

A titre d´exemple, « *la société B, une entreprise résidant dans le pays B, un pays à faible fiscalité, fournisse des services de gestion, techniques ou de conseil à la société A, une entreprise associée résidant dans le pays A, un pays à forte fiscalité. En supposant que la*

[445] - Commentaire 04 de l'art 14, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 551.

[446]- Ibid, page 552.

[447]- Ibid.

[448]- Ibid.

[449] - Ibid.

convention fiscale entre le pays A et le pays B contienne des dispositions conformes à celles du modèle de convention des Nations Unies, la société B peut éviter d'avoir un établissement stable dans le pays A en n'établissant pas d'établissement fixe dans le pays A et en ne fournissant pas de services dans le pays A pendant plus de 183 jours sur une période de 12 mois. Même si la société B était assujettie à l'impôt sur ses revenus provenant de services fournis à la société A en vertu de la législation fiscale nationale du pays A, les revenus n'auraient pas été imposables par le pays A en raison de la convention fiscale entre le pays A et le pays B. Si, pour quelque raison que ce soit, la société B n'est pas imposable par le pays B sur ces revenus, ou est soumise à un faible taux d'imposition sur ces revenus, l'entreprise multinationale auront effectivement transféré les bénéfices d'un pays à fiscalité relativement élevée (pays A) vers un pays à fiscalité relativement faible (pays B) »[450].

En fait, le comité fiscal des Nations Unies a déclaré que l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices illustrés dans l'exemple ci-dessus sont particulièrement grave du point de vue des pays en développement, car ils sont des importateurs disproportionnés de services techniques et n'ont souvent pas la capacité administrative de contrôler ou de limiter l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais de règles anti-évitement dans leur législation nationale et leurs conventions fiscales[451].

Au nom des Nations Unies, Brian J. Arnold a recommandé aux pays en développement de se protéger contre l'érosion de la base et le transfert de bénéfices [452]:

- a) *d´imposer les revenus des non-résidents provenant de services rendus, consommés ou utilisés dans le pays ; ou*
- b) *de refuser toutes déduction de services aux non-résidents et*
- c) *d'éviter de conclure les conventions fiscales qui limitent le droit du pays d'imposer les revenus de services*.

[450] - Ibid.

[451] - Ibid.

[452] - Ibid, page 550.

En conclusion, dans une économie de plus en plus mondialisée et intégrée, il est de plus en plus nécessaire que les pays développés et en développement prennent des mesures coordonnées pour résoudre les problèmes fiscaux internationaux[453].

[453] - Commentaire 09 de l'art 14, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », Ilibrary, page 550.

Titre II : Le rattachement des revenus tirés des transactions numériques

La combinaison des deux éléments : d'une part la mondialisation de l'économie et d'autre part la dématérialisation des échanges issue de la transaction vers l'économie numérique, ont conduit à l´émergence de nouveaux modèles économiques numériques fondés sur des actifs incorporels permettant la délocalisation des bénéfices. Ces bénéfices extrêmement mouvants rendent très difficile la détermination de la base imposable[454].

En outre, la concurrence fiscale entre pays, qui consiste à attirer une activité économique ou des recettes fiscales connexes par une minimisation des obligations fiscales ou par un traitement fiscal spécifique des revenus provenant de l'étranger ou d'éléments de propriété intellectuelle, permet aux entreprises de choisir leur lieu d'implantation en fonction de la fiscalité[455].

Les politiques fiscales des Etats doivent s'internationaliser, à l'instar des pratiques fiscales des entreprises, estime *WOLGANG Schauble*, ministre allemand des finances. En raison de la mondialisation et de la numérisation, les processus économiques prennent de plus en plus une dimension internationale et les entreprises peuvent pénétrer les marchés sans pour autant avoir besoin d'y être physiquement présentes. En outre, la mobilité des sources de revenu augmente. L'accent est de plus en plus sur des actifs incorporels facilement optimisés et transférés à l'étranger[456].

[454]- Commission Européenne, « *Stratégie pour un marché unique numérique en Europe* », Communication au parlement européen, au comité économique et sociale européen et au comité des régions, Bruxelles, le 6.5.2015 COM (2015) 192 final, page 03.

[455]- PARLEMENT EUROPEEN, « *Politique fiscale de l'Union Européenne : Enjeux et défis* », Service de recherche du Parlement européen, Auteur : Cécile Remeur, Février 2015, page 17.

[456]- Wolfgang Schauble, « *La nécessaire mondialisation de la fiscalité* », le Monde Economie, 12 novembre 2014.

Cependant, les biens incorporels peuvent, en effet, faire l'objet de différentes protections juridiques, qui sont résumés sous le terme de propriété intellectuelle. Cela inclut également les brevets qui ont été enregistrés auprès d'une autorité[457].

Toutefois, d'autres actifs incorporels ne bénéficient d'une protection juridique qu´à travers les obligations de confidentialité qui les entourent : savoir-faire, procédés de fabrication…ect[458].

Il est important de déterminer la nature des paiements comme les droits d'auteur, la rémunération des services ou celle du savoir-faire afin de déterminer quel pays a le droit d´imposer et dans quelles circonstances[459].

Cependant, les pays n'adoptent pas des définitions cohérentes des redevances dans leurs lois nationales et certains Etats ne définissent pas du tout ces termes. C'est le cas de l'Algérie, par exemple, qui ne définisse pas les redevances. Il est nécessaire d´examiner la relation entre ces termes et (a) les paiements pour la fourniture de services, (b) les paiements pour le transfert d'actifs et (c) les paiements pour l'utilisation d'actifs. Il est généralement admis que les redevances n'impliquent pas de paiement pour la fourniture de services, bien que les conventions fiscales puissent confondre cette observation. Ceci est important car le traitement fiscal des paiements reçus pour la fourniture de services peut différer du traitement fiscal de la perception des redevances. En particulier, les taux d'imposition peuvent varier en fonction de cette distinction, par exemple lorsque les revenus des services sont soumis à des taux progressifs alors que les redevances sont soumises à des taux forfaitaires ou qu'il existe une différence entre les impôts bruts et nets[460].

---

[457]- PEDRO Sandrine, « *Incorporels et répartition du droit d'imposer entre Etats* », Mémoire, Master 2 professionnel Droit des affaires et Fiscalité, Université Paris 1- Panthéon Sorbonne, Année 2011-2012, page 04.

[458]- PEDRO Sandrine, Ibid.

[459]- CROW Stephen, conseiller auprès du Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies, Groupes spécial d'experts de coopération internationale en matière fiscale, « *Le commerce électronique : aspects de la fiscalisions internationale* », dixième session, Genève, 10 septembre 2001, page 21.

[460]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", page 657.

Il est également généralement admis que les redevances représentent un paiement pour l'utilisation d´actifs, mais ne comportent pas de paiement pour le transfert de propriété d'actifs. La propriété est souvent considérée comme le droit à la possession ou à l'usage exclusif d´un bien. Il est donc conceptuellement difficile de faire la distinction entre un droit d'utilisation absolu ou résiduel (propriété) et un droit d'utilisation temporaire ou non exclusif (licence)[461].

La transition vers l'économie numérique présente un certain nombre de défis et d'opportunités pour le système fiscal international actuel[462].

Les bénéfices sont généralement imposés dans le pays où les activités sont physiquement exercées, qui coïncide avec le lieu de résidence du client. Avec le passage au commerce en ligne, de nouvelles méthodes sont nécessaires pour éviter les échappatoires fiscales et les arbitrages[463]. Où devrions-nous imposer les revenus liés à un jeu vidéo développé dans le pays A, téléchargé et utilisé par un joueur enregistré dans le pays B? Les récentes initiatives de réforme fiscale semblent favoriser ce dernier[464].

Ce titre est devisé en deux chapitre. Le premier chapitre présente les propositions relatives aux défis fiscaux plus larges liés à la mobilité des actifs incorporels largement utilisés dans l'économie numérique et aux règles de répartition des bénéfices. Cependant, dans le deuxième chapitre examine la détermination de la nature du revenu qui est un critère essentiel pour déterminer sa source.

[461]- NATIONS UNIES, Ibid.

[462]- RABAULT Hugues, « *La frontière comme source de litiges en droit fiscal : quelques effets de la déterritorialisation en matière fiscale* », Collection revue générale de droit – Série colloques, 2013, page 150.

[463]- Commission Européenne, « *Le défi numérique européen* », Contribution de la Commission au débat qui se tiendra lors du Conseil Européen dés 24 et 25 octobre 2013, page 07.

[464]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 139.

Chapitre I : La manipulation de l'implantation des firmes multinationales, un instrument de planification fiscale internationale

Dans l'économie numérique, la fiscalité des entreprises joue un rôle important dans compétitivité fiscale des Etats nations. Elle constitue en fait un outil d'attractivité facilitant la minimisation de bénéfices et l'évasion fiscale et rend difficile, voire impossible, toute estimation fiable des recettes perdues[465].

Cependant, les régimes d'imposition actuels ne sont pas adaptés aux transferts de revenus, ce qui nécessite une réforme de la fiscalité des entreprises largement préconisée notamment par les pays en développement[466]. Ces règles de partage doivent refléter la valeur crée par les utilisateurs, car la présence de ces utilisateurs est une condition nécessaire pour la plate-forme pour générer des profits[467].

De nombreux pays ont modifié leurs régimes fiscaux applicable aux sociétés ces dernières années en réduisant le taux d'imposition et en élargissant l'assiette fiscale. L´objectif est de mieux adapter leurs régimes fiscaux avec leurs besoins de recettes[468]. D'autres plaident pour une approche plus radicale qui impliquerait l´adoption d´une répartition par formule de l'impôt sur les revenus internationaux. C'est notamment le cas de la France et l'Allemagne[469].

---

[465]- ROBINSON David, « *Eluder ses responsabilités, ébranler la stabilité financière* », Rapport sur « *L'imposition des sociétés dans le monde et le financement de services public de qualité* », International de l'éducation, Edité par Laura FIGAZOLO et Harris Bob ? décembre 2011, page 48.

[466]- CLAUSING Kimberly A, « *L'évasion fiscale des entreprises multinationales* », Rapport sur « *L'imposition des sociétés dans le monde et le financement de services public de qualité* », International de l'éducation, Edité par Laura FIGAZOLO et Harris Bob, décembre 2011, page 60.

[467]- CHARRIE Julia, JANIN Lionel, « *La fiscalité du numérique : quels enseignements tirer des modèles théoriques ?* », « *Fiscalité du numérique* », *La Note d'analyse* n° 26, mars 2015, page10.

[468]- HABBARD Pierre et DREW Kirestine, « *Coup de projecteur sur l'OCDE* », Rapport sur « *L'imposition des sociétés dans le monde et le financement de services public de qualité* », International de l'éducation, Edité par Laura FIGAZOLO et Harris Bob, décembre 2011, page 88.

[469]- CLAUSING Kimberly A, Op.cit, page 72.

Ce chapitre est divisé en deux sections. Dans la première section nous examinerons la problématique de l´attribution de bénéfices dans l´économie numérique, tandis que dans la deuxième section nous abordons la structure de la valeur dans l'économie numérique.

Section 1 : L'attribution des bénéfices dans l´économie numérique

Les principes fiscaux internationaux pour l'attribution des bénéfices à un ES sont énoncés à l'article 7 du modèle de l'OCDE. Cet article est également inclus dans le modèle des Nations Unies. Lorsqu'une entreprise d'un État contractant, exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre État contractant, les autorités de ce second État doivent se poser deux questions avant d'imposer les bénéfices[470] de l'entreprise. Tout d'abord, l'entreprise a-t-elle dans leur pays un établissement stable ? Dans l'affirmative, quels sont éventuellement les bénéfices sur lesquels cet établissement stable doit être imposé vu que l'établissement stable n'a d'intérêt que pour le rattachement d'une partie du profit réalise dans le pays source[471]?

En droit conventionnel, il existe deux théories du rattachement territorial des revenus à un établissement stable : la théorie de la force attractive et la théorie du rattachement effectif[472]. Le modèle de l'ONU fait application de la première théorie qui consiste sur l'imposition de tous les revenus ayant un lien suffisant avec le pays de la source. Le modèle de l'OCDE quant à lui applique la seconde théorie qui consiste à imposer uniquement les revenus attribuables à un établissement stable.

Sous-section 1 : Les théories du rattachement des bénéfices commerciaux

L'effet combiné des articles 5 et 7 du modèle OCDE est d´exclure les bénéfices provenant des transactions commerciales qui impliquent la vente ou une prestation de service effectué sur le territoire d'un Etat contractant par une entreprise d'un autre Etat contractant ne soient pas imposable dans le premier Etat s'ils ne sont pas attribuables à un établissement stable qui y est situé[473].

[470]- Com. (01) art 07 du modèle de convention OCDE.

[471]- LE GALL Jean-Pierre, Op.cit, page 05.

[472]- HUET Frédéric, Op.cit, page 198.

[473]- Com. (42-11) de l'art 5 du modèle de convention OCDE.

Le GTC de l'OCDE définit le concept d'établissement stable comme *« le seuil qui requiert à la fois une présence matérielle permanente et la conduite d'un minimum d'activités sur un emplacement physique. C'est à cette condition que le pays de la source peut se voir reconnaître compétent pour imposer une fraction des bénéfices* »[474].

1. La théorie de la force attractive

Une entreprise qui dispose d'un ES dans un Etat a la possibilité, tout en résidant dans un autre Etat, exercer des activités commerciales par l'intermédiaire d´un ES. Elle a la possibilité également de traiter des affaires directement avec le siège, sans avoir recours à l'ES. En revanche, la même entreprise réaliser des bénéfices dans le pays où elle possède un ES, n'ayant pas tous la nature de bénéfices d'entreprise[475].

1.1. L'établissement stable et la base fixe dans le modèle onusien

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 étend ce principe par une règle de force d'attraction (clauses *b* et *c)* limitée et qui permettait l'imposition a la source dans le cas de ventes ou d'activités commerciales effectuées à partir de l'étranger[476].

La catégorie des revenus provenant des « *professions indépendantes* » (art.14 du modèle) a été supprimée du modèle OCDE, du fait qu'il n'existait pas de différence

---

[474]- OCDE, Centre de politique et d'administration fiscale (PAF), « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévus par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », page 39.

[475]- CASTAGNEDE Bernard, Op.cit, page 266.

[476]- L'art 7 de la convention modèle des Nations Unies stipule que « *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 ».

intentionnelle entre le concept d'ES (article 7), et celui de base fixe utilisé dans l'article 14 ni entre le mode de calcul des bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s´applique[477].

Le modèle onusien traite désormais les revenus tirés de l'exercice de professions libérales ou d'autres activités à caractère indépendant en tant que bénéfices d'activité d'entreprise en référence à l'article 7[478].

L'ancien modèle de convention de l'OCDE permettait au pays de la source de n'imposer les revenus des professions indépendantes que si les revenus étaient imputables à une base fixe du contribuable, Cependant, le modèle onusien permet également l´imposition à la source si le contribuable est un résident de ce pays pendant plus de 183 jours sur toute période de douze mois commençants ou s'achevant au cours de l'année fiscale considérée[479].

Selon le principe d'attraction, les bénéfices d'une entreprise qui ne pas 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

---

[477] L'article 14 stipule que « *1-Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables que dans cet État; toutefois, ces revenus sont également imposables dans l'autre État contractant dans les cas suivants :*

a) Si ce résident dispose de façon habituelle, dans l'autre État contractant, d'une base fixe pour l'exercice de ses activités; en ce cas, seule la fraction des revenus qui est imputable à ladite base fixe est imposable dans l'autre État contractant; ou

b) Si son séjour dans l'autre État contractant s'étend sur une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours commençant ou s'achevant pendant l'année fiscale considérée; en ce cas, seule la fraction des revenus qui est tirée des activités exercées dans cet autre État est imposable dans cet autre État.

2. L'expression « profession indépendante » se rapporte notamment aux activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, artistique, éducatif ou pédagogique, ainsi qu'aux activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes et comptables ».

ONU, « Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement », Révision de 2011, page 21.

[478]- CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », 5éme édition mise a jour, Paris, aout 2015, page 437.

[479]- ONU, *« Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, page 244.

s'ils étaient directement imputables à l'établissement stable[480]. Cette option repose sur l'hypothèse que le développement du commerce numérique nécessite un ajustement de la définition actuelle de l'établissement stable[481].

Le paragraphe 6 des commentaires de l'art 07(1) du modèle onusien stipule que « *l'application du principe de la « force d'attraction » vise les ventes de marchandises et les autres activités commerciales de la manière suivante : si une entreprise a un établissement stable dans l'autre État contractant dans le but d'y vendre des marchandises, les ventes de même nature ou de nature analogue sont imposables dans ledit État, même si elles ne sont pas effectuées par l'intermédiaire de l'établissement stable; une règle analogue s'applique lorsque l'établissement stable est utilisé pour d'autres activités commerciales et que des activités de même nature ou de nature analogue sont exercées sans aucune liaison avec l'établissement stable* »[482].

1.2. L'élargissement du pouvoir d'imposition des Etats sources par le biais du principe d'attraction

Le principe d'attraction permet à un ES d'attirer des revenus supplémentaires par l´intermédiaire de la même entité commerciale étrangère, même si ces revenus ne sont pas directement liés à un ES. Cela élargit effectivement la compétence fiscale du pays source[483]. Par exemple, un fabricant d'équipement automobile OEM basée aux États-Unis peut avoir un bureau de vente en France, par l´intermédiaire duquel il distribue ses trains électriques fabriqués à un constructeur automobile français. Ce constructeur français aurait la possibilité de commander les trains électriques des OEM via un extranet en ligne sans consulter le bureau de vente de l'OEM en France. En vertu de la règle d´attraction, les bénéfices associés

[480]- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, page 144.

[481]- OCDE, Centre de politique et d'administration fiscale (PAF), « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévus par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », page 51.

[482]- Nations Unies, Ibid, page 146.

[483]- COCKFIELD Arthur, Op.cit, page 32.

à la fourniture de trains électriques fournies directement des États-Unis seraient imposés par la France[484].

Le GTC a proposé un amendement à l'article 7(1) du modèle OCDE afin d´inclure une règle dite « *d'attraction* », qui s´appliquerait aux transactions de commerce électronique[485]. La règle proposée est conforme au concept exprimé a l'article 7(1)[486] du modèle des Nations-Unies. En fait, la règle permet à chaque pays de taxer des bénéfices tirés de la vente sur son territoire, via un site Internet de l'entreprise, de produits similaires à ceux qui sont commercialisés par un ES dont dispose l'entreprise dans le pays[487].

Selon les partisans de cette option : « *le calcul des bénéfices généré par les opérations électroniques reposerait sur l'hypothèse que les produits commercialisés par Internet sont vendus par l'intermédiaire de l'établissement stable. On considérerait donc qu'un transfert de biens entre le siège social et l'établissement stable interviendrait, dans des conditions de*

---

[484]- COCKFIELD Arthur, Op.cit, page 33.

[485]- Il a été proposé de rédiger le paragraphe 1 de l'art 7 comme suite « *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. 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. 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* ».

OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 48.

[486]- « *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 ;

(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 d'entreprise exercées dans cet autre État et de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement, ou de nature analogue ».

[487]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 179.

pleine concurrence. De plus, il semblerait approprié, en vertu du paragraphe 3 de l'article 7, d'autoriser la déduction d'une fraction adéquate des coûts de création et de mise à jour du site Internet ainsi que des charges liées au système de livraison utilisé pour la vente électronique des produits »[488].

Les pays en développement qui ont adopté le principe d'attraction supposent qu´une entreprise étrangère qui établit un ES sur son territoire est soumise à sa compétence fiscale. Par conséquent, tous les bénéfices que l'entreprise tire de son territoire sont imposées comme si les bénéfices proviennent de l'activité de cet ES ou d'autres activités sur ce territoire[489].

Cette proposition a été abordée par le GTC dans son rapport sur l'action 1 du plan BEPS. Le Groupe a cependant conclu qu'elle ne devrait pas être retenue[490]. Cette exclusion était justifiée par le fait que la disposition retenue par les Nations-Unies figure seulement dans quelques accords bilatéraux. En outre, si elle est mise en œuvre, les transactions numériques seraient de préférence exercées à partir de pays s´opposent plus souvent à leur inclusion dans les conventions dons ils sont signataires[491].

Par ailleurs, COCKFIELD explique que l'introduction de cette disposition élargit l'assiette fiscale des pays source, puisque les pays importateurs de capitaux recueilleraient davantage de revenus de l'étranger. Ces revenus proviennent de l'imposition des activités commerciales réalisées au sein de leurs frontières, même si l'ES n'a pas contribué à ces opérations. Cela est dû au fait que le commerce électronique érode ou démolit le principe d'établissement stable dans de nombreux cas[492].

Les conventions fiscales conclues par l'Algérie, qui reproduisent la formule de l'art 7 de l'OCDE, prévoient que le droit d'imposer de l'Etat sur le territoire duquel est situé un ES

---

[488]- OCDE, Centre de politique et d'administration fiscale (PAF), « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévus par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », page 49.

[489]- COCKFIELD Arthur, Op.cit., page 33.

[490]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 179.

[491]- OCDE, Centre de politique et d'administration fiscale (PAF), « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévus par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », page 51.

[492]- COCKFIELD Arthur, Op.cit., page 34.

d'une entreprise résidente de l'autre Etat contractant ne peut s'exercer ses droits qu'à l'égard des bénéfices imputable à cet ES. Cependant, la règle exprimée dans cette formule a pour effet de priver la juridiction fiscale sur le territoire de laquelle se trouve l'ES du droit d'imposer les bénéfices provenant d´activités exercées directement par le siège de l'entreprise, en dehors de toute intervention de l'ES[493].

1.3. L'imposition des services publics gratuits dans l'économie numérique

L'OCDE a souligné dans son rapport de 2014 sur l'action 1 du plan BEPS que le processus de création de valeur dans le contexte de l'économie numérique repose souvent sur la collecte de données provenant de différentes sources. Certains modèles d´entreprise, comme Google ou Facebook, ont construit leur modèle économique sur l´analyse de leurs données d'utilisateurs. D'autres modèles d´entreprise utilisent des évaluations de données de masse pour permettre un meilleur service client. Par exemple Netflix et Spotify utilisent des algorithmes qui suggèrent des films ou de la musique en fonction des sélections précédentes d´un client[494].

« *La nécessité de se concentrer sur l'utilisateur repose sur le fait que la valeur de l'économie numérique est souvent créée à partir d'une combinaison d'algorithmes, de données utilisateur, de fonctions de vente et de connaissances. Les données des utilisateurs créent de la valeur car elles pourraient être utilisées à l'avenir à des fins publicitaires* »[495].

Le FMI a fait observer que les utilisateurs qui recherches ou commentent sur les réseaux sociaux communiquent des informations pouvant inspirer la publicité. Cette contribution pourrait en effet être considéré comme une forme d'activité productive pour l'entreprise, comparable à l´activité traditionnellement liée à une présence physique et donc donner lieu à un droit d'imposition dans le pays de l'utilisateur[496].

---

[493]- CASTAGNEDE Bernard, Op.cit., page 468.

[494]- OCDE, Ibid, page 169.

[495]- GRONDONA Veronica, MUHEET CHOWDHARY Abdul et URIBE Daniel, "*Mesures nationales sur l'imposition de l'économie numérique*", Document de recherche, SOUTH CENTRE, Septembre 2020, page 20.

[496]- Fonds monétaire international (FMI), « *Fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale* », Document d'orientation du FMI, Washington, mars 2019, page 21.

Cependant, cette approche soulève plusieurs questions quant à la pertinence des règles de lien en vigueur. Il y a lieu de se demander comment distinguer les cas dans lesquels l'utilisateur crée de la valeur de ceux dans lesquels il se contente de consommer[497]?

Le FMI a fait noter qu'il est pratiquement difficile de distinguer les situations dans lesquelles les utilisateurs contribuent à la création de valeur de celles dans lesquels ils ne font que consommé. Le Royaume-Uni, par exemple, a proposé d'imposer la valeur de la participation des utilisateurs sans exiger des autorités fiscales qu´elles collectent des renseignements potentiellement nécessaires, comme le nombre d'utilisateurs et l'apparence de publicités[498].

Le BEPS Monitoring Group (BMG) a souligné qu'il est important de noter que de nombreuses entreprises de plate-forme Web vise initialement une croissance rapide en créant une large base d'utilisateurs, même si cela ne génère pas beaucoup de revenus ou de bénéfices. Cette croissance se reflété dans la valorisation de l'entreprise, ce qui peut profiter aux fondateurs. Cependant, cela devrait normalement être traité comme un gain en capital plutôt que comme un revenu d'entreprise, du fait que les données brutes elles-mêmes n'ont aucune valeur[499].

Les bases d´utilisateurs sur lesquelles des données sont collectés représente des actifs réels et substantiels pour certaines entreprises. Ce sont de véritables atouts qui contribuent à la génération de revenus. De fait, il convient de savoir si une base d'utilisateurs ou des données accumulées pourraient être une présence suffisante pour justifier un lien taxable[500].

Lorsqu'une entreprise numérique tire des bénéfices de l'exploitation des données, Quelle valeur est créée par la collecte des données et quelle valeur est créée lors lorsque les données sont mises à la disposition de tiers contre une rémunération[501] ?

Le rapporteur Alain Lamassoure a présenté à la Commission des affaires économiques et monétaires du parlement européen son projet de rapport sur la proposition de directive du

[497]- Fonds monétaire international (FMI), Ibid.

[498]- Fonds monétaire international (FMI), Ibid.

[499]- OCDE, Ibid, page 29.

[500]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 115.

[501]- OCDE, Ibid, page 136.

Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)[502].

L´art 4(2) de ce rapport dispose que[503] « toute société ayant une présence numérique qui collecte ou exploite à des fins commerciales les données à caractère personnel d'utilisateurs de services et de plateformes en ligne est considérée comme résidant dans l'État membre où réside l'utilisateur dont elle collecte et exploite les données à caractère personnel en fonction du :

- *(a) nombre mensuel d'utilisateurs individuels enregistrés dont le lieu de résidence diffère de sa résidence fiscale et qui se sont connectés à la plateforme numérique du contribuable ou l'ont consultée;*
- *(b) nombre, par exercice fiscal, de contrats numériques conclus avec des clients ou des utilisateurs dont le lieu de résidence diffère de sa résidence fiscale;*
- *(c) volume, par exercice fiscal, des données collectées par une société dans chaque État membre* ».

Le groupe Grant Thornton[504] a souligné qu'au sein d'un groupe, une entité centrale peut être responsable de toutes les activités liées à la collecte de données globales sur les différents marchés où le groupe opère. A partir de ces données collectées, le groupe pourrait développer de futures applications, services et potentiellement la propriété intellectuelle. De plus, les données peuvent être utilisées pour soutenir des décisions de gestion stratégiques ou vendues à des tiers. En fait, il est difficile de déterminer le prix d'un transfert de données spécifique, destiné à faire partie d´un ensemble centralisé, sur lequel les entreprises peuvent effectuer des analyses de données ou les vendre en tant que, données brutes[505].

[502]- PARLEMENT EUROPEEN, Commission des affaires économiques et monétaires, projet de rapport sur la proposition de directive du conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), 13 juillet 2017.

[503]- PARLEMENT EUROPEEN, Ibid.

[504]- Grant Thornton International Ltd constitue l'une des principales organisations d'Audit et de Conseil à travers le monde.

[505]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part I, le 25 octobre 2017, page 180.

À cet égard, la valeur pourrait être dans le fait que les groupes sont en mesure de recueillir des données spécifiques de plusieurs pays pour identifier les contrastes entre les différents marchés. Sur la base de ce raisonnement, les données brutes provenant d'un seul marché juridictionnel, n'ont en soi, aucune valeur marchande ou sont limitées. Par conséquent, une approche globale est nécessaire pour éviter la double imposition due à des approches locales non coordonnées[506].

Les professeurs OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe ont souligné que les données des clients ont toujours été une source de valeur. Cependant, il n'est pas clair si les règles actuelles attribuent systématiquement, une valeur aux énormes quantités de données collectées et utilisées par les entreprises numériques. Le plus grand défi consiste à comprendre comment monétiser les données collectées et quelles fonctions sont nécessaires pour ce faire. La question de savoir si la collecte à distance de données aboutit à un lien imposable devrait dépendre d'une analyse approfondie des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques supposés[507].

Toutefois, Christoph Spengel, Ann-Catherin Werner et Marcel Olbert ont indiqué que les données sont considérées comme un nouveau type d´actifs incorporels pour lesquels le traitement fiscal est crucial mais non résolu. Ils ont affirmé qu'ils ne partageaient pas la l´opinion banale selon laquelle, le simple processus de collecte de données contribue à la création de valeur. Il est important, d'examiner dans quelles fonctions les données sont exploitées pour créer de la valeur. Toutefois, différents modèles d´entreprise reposent sur différents types de données. Si les données sur les utilisateurs privés sont cruciales pour la publicité personnalisée, ces données sont moins pertinentes pour un équipementier automobile visant à optimiser numériquement, la maintenance[508].

À l´ère numérique, non seulement, les départements informatiques qui exploitent les données, mais aussi d'autres fonctions comme le marketing, le soutien à la clientèle et les ventes peuvent également être associés à la collecte, au traitement et à l'analyse de données

[506]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part I, le 25 octobre 2017, page 180.

[507]- OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe, Op.cit., page 08.

[508]- OCDE, Ibid.

selon le modèle d'affaires. Les activités liées au marché, telles que le marketing ou les ventes, utilisent largement les données et les technologies numériques[509].

De plus, la nature et la pertinence des bases de données ont radicalement changé en raison de l'adoption des services en ligne et des applications de cloud computing, des orientations sur la nature des paiements liés à l'utilisation de systèmes de bases de données. Cependant, la manière dont les principes existants doivent être appliqués à ce segment d'activité en pleine croissance n'est pas claire[510].

Le Comité d'experts de l'ONU a souligné dans son rapport de 2017 sur l'économie numérique que l'application cohérente de l'attribution de la valeur à l'utilisation des données n'est pas claire. Il convient de se demander s´il convient d´accorder la valeur à l´achat de données ou à leur application a des algorithmes. Les données brutes ne créent aucune valeur sans leur utilisation dans un système, mais la valorisation des données via l'algorithme pourrait créer des incohérences dans la valorisation des actifs incorporels. La collecte de données à distance pourrait potentiellement créer à un lien imposable. L'analyse doit inclure les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques pris en compte, afin de refléter l'activité de valorisation des données. En supposant une connexion les mécanismes de prix de transfert allouent des bénéfices aux pays dont les données sont collectées, traitées et utilisées[511].

PLEKHANOVA Victoria a souligné que l´utilisation des services publics mondiaux n'est pas le résultat d´une interaction directe entre un Etat particulier et une entreprise multinationale. Cette activité de consommation ne peut être captée et monétisée par la politique fiscale nationale ou internationale d'un État. Ainsi, les multinationales opérant dans l'économie numérique bénéficient de services publics mondiaux sans compromis[512].

Une taxe est un instrument qui peut être considéré comme un outil permettant de monétiser les services publics. Cet instrument est traditionnellement, appliqué au niveau

---

[509]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 309.

[510]- OCDE, Ibid.

[511]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "*Tax challenges in the digitalized economy: Selected Issues for Possible Committee Consideration*", prepared by Styliani Ntoukaki, an intern with the secretariat, with contribution from other secretariat members, Geneva, 17-20 October 2017, page 19.

[512]- PLEKHANOVA Victoria, Op.cit., page 30.

national lorsqu´un État et un contribuable sont considérés comme participant à un accord bilatéral d'échange de services publics fiscaux. Cependant, dans le cas des services et produits mondiaux, la monétisation des services publics mondiaux ne peut pas avoir lieu au niveau national car les Etats agissent en tant que coproducteur de services publics mondiaux. Par conséquent, la monétisation des services publics mondiaux est possible dans le cadre d´une forme de politique fiscale mondiale[513].

En 2018, la Commission Européenne a proposé une réforme des règles fiscales au niveau européen pour harmoniser les règles d'imposition pour les entreprises du numérique. Il s'agit de deux propositions. La première était de taxer les bénéfices générés par les entreprises du numérique sur le territoire des Etats membres. Cependant, la seconde était d´introduire une taxe provisoire sur certains produits tirés d'activités numériques, telles que la vente d'espaces publicitaires en ligne ou de données utilisateurs[514].

La Commission a ensuite abandonné ses propositions, mais certains Etats membres ont proposé des réformes similaires au niveau national. C'est particulièrement le cas de la France, qui a instauré le 26 juin 2019 une taxe sur les GAFA[515]. Il s'agit d'une taxe sur le chiffre d'affaires de 3% sur les grands groupes du numérique (les GAFA), qui réalisent plus de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires dans le monde et 25 millions sur le sol français. Seules les entreprises qui proposent de la publicité en ligne, de la vente de biens ou encore des activités de plateformes d'intermédiation sont ciblées[516].

La taxe sur les GAFA a été largement débattue. Les États-Unis l'ont considérée comme discriminatoire du fait qu´elle visait en priorité les entreprises numériques américaines. De plus, cette taxe a été accusée d'être inapplicable car il est difficile de déterminer la valeur exacte des revenus annuels des géants de la technologie. Enfin, certaines organisations craignaient que cette mesure puisse avoir un impact direct sur les utilisateurs de services numériques en raison d'une augmentation des prix ou d'une diminution du nombre ou de la qualité des services disponibles[517].

---

[513]- PLEKHANOVA Victoria, Op.cit., page 30.

[514]- LE DRENCHE, « *Google, Facebook, Apple : faut-il une taxe GAFA pour l'UE ?* ».

[515]- LE DRENCHE, Ibid.

[516]- ZEAU Pierre, « *La taxe GAFA définitivement adopté par le gouvernement* ».

[517]- LE DRENCHE, ibid.

Enfin, le document de travail qui a été publié par l'OCDE en février 2019 et fortement influencé par les États-Unis, dans lequel sont présentés des options de taxer le numérique, ne contenait pas la solution française d´une taxe sur la base du chiffre d'affaires[518].

2. La théorie du rattachement effectif

Les dispositions du modèle OCDE prévoit que seuls les revenus attribuables à un ES sont imposables dans le pays dans lequel un ES est établi. Il s'agit des bénéfices que l'ES aurait pu réaliser s'il avait été une entreprise distincte et indépendante[519].

Toutefois, les revenus ne représentent pas en eux-mêmes le caractère de bénéfices d'entreprise comme les dividendes, les intérêts, les redevances ou les gains en capital, ne sont imposables par l'Etat de la source uniquement lorsqu´ils se rattachent effectivement à l'ES[520].

2.1. L'approche de l'entité fonctionnellement distincte dans le modèle OCDE

L'OCDE adopte l'approche fondée sur l'entité fonctionnellement distincte qui considère les bénéfices à imputer à un ES sont ceux que cet établissement aurait perçus, dans des conditions de pleine concurrence. Elle ne s'étend pas aux bénéfices que l'entreprise peut tirer de cet État autrement que par l'intermédiaire de son établissement stable[521].

Si l'ES est établie par l´intermédiaire d'une installation fixe d'affaires au sens de l'article 5(1), la détermination des activités et des responsabilités de l'entreprise qui sont liées à l'ES doit être fondée sur une analyse de l'installation fixe qui constitue l'ES et les fonctions qui y sont exercées[522].

Selon ce principe énoncé à l'article 7(2), les bénéfices imputables à un établissement stable sont ceux qu'ils auraient été réalisés s'il avait été une entité totalement indépendante. Les prix de vente d'un produit ou d'un service entre deux filiales (prix de transfert), ou entre

---

[518] - RILLAND Sylvain, « *Taxe GAFA : la France n'a pas gagné grand-chose dans "l'accord" macron-trump au g7* ».

[519]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 45.

[520]- CASTAGNEDE Bernard, Op.cit, page 467.

[521]- OCDE, « *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables : partie1 (considérations générales), partie2 (banques) et partie3 (transactions mondialises)* », décembre 2006, page14.

[522]- OCDE, Ibid, page 32.

la filiale avec son siège doivent être comparables à ceux pratiqués au prix du marché entre deux entreprises indépendantes[523].

L'analyse fonctionnelle tient compte les fonctions exercées par l´ensemble du personnel de l'entreprise, y compris les fonctions humaines et évalue leur rôle éventuel dans la génération des bénéfices de l'entreprise[524].

Dès lors, comment attribuer des bénéfices (y compris les déductions et les pertes) à un établissement stable formé par un serveur ?

Dans une analyse fonctionnelle on ne pourrait probablement imputer que des bénéfices modestes ou nulles à un ES virtuel. Cela signifie que, pour attribuer des montants significatifs de bénéfices dans le cadre de ce concept, il faudrait envisager le recours à des substituts au principe de la pleine concurrence[525].

Le professeur Hellerstein a fait noter que «*si une proposition avec laquelle pratiquement tous les observateurs étaient d'accord, elle serait que la manière dont le revenu est généré dans la « nouvelle économie » est sensiblement différente de la façon dont il a été généré à l'époque formative des règles fiscales internationales »*[526].

2.2. Le principe de pleine concurrence et la présence dématérialisée

L'une des évolutions commerciales majeures des dernières décennies est l'importance croissantes des actifs incorporels pour une entreprise ou un groupe multinational[527]. Cependant, la vérification du principe de pleine concurrence devient extrêmement complexe pour les administrations fiscales, particulièrement en ce qui concerne les prix liés aux

[523]- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, page 143.

[524]- OCDE, Ibid, page 33.

[525]- OCDE, Centre de politique et d'administration fiscale (PAF), « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévus par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », page 73.

[526]- HOFFART Benjamin, "*Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy",* Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property, Volume 6, Number 1 (Fall 2007), page 111.

[527]- OCDE, « *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables : partie1 (considérations générales), partie2 (banques) et partie3 (transactions mondialises)* », décembre 2006, page 37.

services et aux droits de marques. De plus, des taux d'imposition différents selon les juridictions inciteront le groupe multinational à manipuler les prix utilisés dans ces transactions afin de réduire leur obligation fiscale globale[528]. Les multinationales ont donc le champ libre pour transférer artificiellement leurs bénéfices vers des juridictions à faible fiscalité[529].

En effet, le principe de pleine concurrence revêt une importance cruciale pour les déductions que l'établissement stable est autorisé à effectuer. les dépenses ordinaires y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration peuvent être déduites[530].

En revanche, les intérêts, les redevances, etc, versés par l'établissement stable à son siège au titre de prêts ou de licences d'exploitation qui lui sont octroyés par le siège ne peuvent pas être pris en compte pour le calcul des bénéfices de l'établissement stable[531]. Comment attribuer des revenus significatifs à une présence économique significative ?

Selon le principe de pleine concurrence, cela ne serait possible pour une ES sans présence physique. En effet, tous les résultats en matière d'attribution des bénéfices devraient être fondés sur des principes de répartition, qui jusqu'en 2015, ont été fermement rejetés par l'OCDE et le G20, ainsi que par les principes directeurs de l'OCDE et des Nations Unies sur les prix de transfert[532].

Dans le rapport de 2014 sur l'action 1 du plan BEPS, l'OCDE a indiqué que « *dans certaines circonstances, des données insuffisantes sur des transactions comparables, le*

---

[528]- DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, « *Taxing Profit in Global Economie* », Université d'Oxford, 2019, page 150.

[529]- BODEUX Leila, "*Un petit pas dans la lutte contre l'optimisation fiscal*", Kairos Europe.

[530]- Art 07 §3 de la convention modèle OCDE :« *Pour déterminer le bénéfice d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs* ».

[531]- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, page 135.

[532]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 211.

manque de ressources au sein des administrations fiscales pour faire appliquer les règles, une situation factuelle complexe et des hypothèses contestables sur l'attribution du risque peuvent créer des conditions dans lesquelles des paiements excessifs sont effectués. Dès lors, ces paiements peuvent n'être imposés ni dans le pays du bénéficiaire à faible fiscalité, ni dans le pays d'origine du groupe multinational, tandis qu'ils donnent lieu à des déductions fiscales érodant la base d'imposition dans le pays du payeur. Certaines mesures ciblées pourraient contribuer à lutter contre ce type de pratique. En fonction de leurs caractéristiques de conception, ces mesures pourraient conserver l'approche fondée sur le principe de pleine concurrence, tout en dérogeant à une application stricte de ce principe dans des circonstances bien précises. Il s'agirait par exemple de plafonner certains paiements ou de procéder à des répartitions selon une formule préétablie »[533].

De nombreux économistes tels que Joseph Stiglitz ont défendu une alternative qui a été ignorée par le projet BEPS, le « profit split » (littéralement « division du profit »). La théorie consiste à considérer l'entreprise multinationale dans son ensemble et à répartir ses bénéfices totaux entre pays en fonction d'une formule qui correspond à l'activité économique réelle[534].

Au nom des Nations Unies, Adolfo Martín Jiménez a souligné que même si la plupart des fonctions et des risques sont localisés dans l'État du siège, la part du lion des bénéfices dans le pays source va au siège. Dans la plupart des cas, les actifs incorporels qui ne sont pas considérés, ce qui contribuerait davantage à réduire l'assiette fiscale imputable à l'ES. Cela montre clairement pourquoi les pays en développement devraient adopter l'approche des Nations Unies en matière d'attribution de bénéfices[535].

Jinyan Li a souligné que la nature mondiale et immatérielle de l'économie numérique nécessite également une réflexion originale sur la création de valeur aux fins fiscales et sur la manière dont les États peuvent répartir équitablement la nouvelle assiette fiscale. De nouvelles règles de lien ou de nouveaux moyens de mettre en œuvre les principes existants

[533]- 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, Edition OCDE, 2014, page130.

[534]- BODEUX Leila, "*Un petit pas dans la lutte contre l'optimisation fiscal*", Kairos Europe.

[535]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", page 425.

sont nécessaires pour assurer un partage équitable de l'assiette fiscale entre les pays, développés et pays en développement. En effet, les pays en développement ont tout intérêt à participer aux efforts multilatéraux visant à relever les défis fiscaux de l'économie numérique. Ils sont de plus en plus liés à l'économie mondiale, de même que leur assiette fiscale. Le caractère mondial de la nouvelle économie défie toute politique fiscale unilatérale centrée sur la nation[536].

2.3. L´inadéquation croissante entre l'offre et la demande : la double taxation source-source

Un certain nombre de défis subsistent, notamment des désaccords mondiaux importants sur la création de valeur[537]. Il semble y avoir un consensus sur le fait que les bénéfices devraient être imposés dans la juridiction dans laquelle la création de valeur a lieu. La question difficile est de savoir comment déterminer la valeur créée. La mondialisation de l'économie accélérée par la numérisation a favorisé une déconnexion géographique croissante entre « l'offre » et « la demande » de la production de revenus[538].

Cependant, le terme création de valeur n'a pas été défini par le projet BEPS. Actuellement, il y a un manque d'explication quant à savoir s'il existe une différence entre les concepts de création de valeur, d'activité substantielle et d'activité économique. L'utilisation différente de termes différents pourrait entraîner une confusion inutile. Il n´existe donc pas de consensus sur la compréhension de la terminologie de l'économie numérique et de la création de valeur[539].

---

[536]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", page 485.

[537]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 123.

[538]- OCDE, Ibid, page 136.

[539]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "*TAX CHALLENGES IN THE DIGITALIZED ECONOMY: Selected Issues for Possible Committee Consideration*", prepared by Styliani Ntoukaki, an intern with the secretariat, with contribution from other secretariat members, Geneva, 17-20 October 2017, page 04.

Par conséquent certains soutiennent que le lieu de résidence perd sa légitimité en tant que base d´attribution des droits d'imposition aux juridictions[540].

Cependant, le système fiscal et les CDI repartissent les droits d'imposition entre les deux pays contractant en fonction du lieu d'activité (l'Etat de la source) et le lieu du siégé (l'Etat de résidence). Il faut admettre que ni le système fiscal international ni les conventions de non double imposition n'abordent le problème de la double imposition qui peut survenir lorsque plusieurs pays considèrent, dans leur droit interne, qu´un même revenu a une source sur leur territoire[541].

En effet, un pays peut considérer les revenus de certains services comme provenant de son territoire si les activités y sont exercées. Cependant, un autre pays peut traiter les mêmes revenus comme des revenus provenant de son territoire si les services sont payés par un résident de ce pays[542]. Il s´avère que des redevances peuvent être payées par un résident d'un pays puisqu'elles sont acquises dans ce pays selon les règles de source de ce pays. Ils peuvent également être payées pour la PI utilisée dans un autre pays afin d'être également acquises dans cet autre pays en vertu des règles de source de ce deuxième pays[543].

Victoria Plekhanova a expliqué que la fourniture de services ou de produits numériques est souvent conçue avec la participation de serveurs, de dispositifs électroniques et de réseaux électroniques. Si les serveurs et les appareils électroniques sont situés dans des Etats différents et que l'ensemble d'infrastructure techniques d'Internet est utilisé, on ne peut pas supposer que le service ou le produit numérique a été produit sur le territoire d'un Etat particulier[544].

En fait, la source du revenu comme base d´attribution des droits imposables devient un critère complexe d'attribution de bénéfice. Bien que ce critère reste pertinent parce que les revenus générés dans l'économie numérique peuvent être liés à des points physiques

[540]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Ibid, page 136.

[541]- United Nations, Department of Economic and Social Affairs, Financing for Development, Office United Nations Secretariat, « *Manual for the negociation of bilateral tax treaties between developed and developing countries 2019* », Nations Unies, New York, 2019, page 04.

[542]- United Nations, Ibid, page 05.

[543]- United Nations, Ibid, page 04.

[544]- PLEKHANOVA Victoria, Op.cit, page 21.

situés dans un Etat donné, il existe au moins deux problèmes généraux que le système fiscal actuel ne puisse pas les résoudre. Premièrement, les revenus provenant des services et produits numériques mondiaux ont des points de connexion dans de nombreux Etats. Par ailleurs, le système fiscal actuel ne prévoit pas la répartition des droits imposables entre les Etats sources. Deuxièmement, le territoire géographique dans lequel se situe le point de connexion peut en fait ne pas appartenir à aucun Etat (ni celui de la résidence ni celui de la source)[545].

Le comité fiscal de l'ONU reconnait que le problème se complique lorsqu´il s´agit d´actifs incorporels numériques. Les plateformes de diffusion en mode continu bénéficient de la gestion des droits de PI sur la musique et les films dans le cadre de régimes complexes de versement de redevances et d'octroi de licences d'un pays à un autre. Les plateformes de réseaux sociaux et les moteurs de recherche monétises leurs données d'utilisateurs en les vendant à des tiers à des fins de publicité ciblée[546].

Quelle juridiction fiscale a le droit de taxer les profits provenant des actifs incorporels numériques lorsqu´une entreprise multinationale gère ces actifs au-delà des frontières ? Comment taxer la valeur ajoutée de l'analyse des données de la manière la plus efficace et la plus équitable, sans mettre en péril l'innovation ? Comment pouvons-nous réduire le risque d'exploitation des actifs intangibles numériques par des entreprises multinationales qui recourent à des stratégies d'optimisation fiscale agressives en les enregistrant dans des juridictions à faibles taux d'imposition ? Il n'y a pour l'instant aucune réponse à ces questions[547].

Sous-section 2 : Les défis fiscaux liées aux transactions sur les cryptoactifs

Bien que le terme « cryptoactifs » n'ait pas de définition internationalement reconnue, il est utilisé par le Fonds monétaire international (FMI), l'Autorité bancaire européenne (ABE) et l'Autorité européenne des marchés financiers (AEMF) pour décrire les actifs

[545]- PLEKHANOVA Victoria, Op.cit, page 21.

[546]- Nations Unies, Conseil économique et sociale, « *Renforcement de la coopération fiscale régionale en Asie et dans le Pacifique* », 2019, page 07.

[547]- Nations Unies, Ibid.

financiers numériques basés sur la technologie des registres distribués (comme la blockchain)[548].

Or la création, l´acquisition, l´échange et le controle de cryptoactifs soulevent de nombreux problèmes fiscaux, à savoir: l´absence de contrôle centralisé, leur anonymat, les difficultés d'estimation de leur valeur, leurs caractéristiques hybrides[549].

1. La difficulté de déterminer le traitement fiscal des revenus provenant des cryptoactifs

La dématérialisation des échanges transfrontalières a nécessité la mise en place d'une monnaie numérique pour s'adapter à l'économie numérique. Cependant, l'essor rapide des cryptoactifs et l'utilisation croissante des paiements numériques ont inciter les responsables de la politique fiscale d´examiner davantage les règles fiscales actuelles et à déterminer si elles devraient être adaptées à la nature des monnaies et des paiements[550].

1.1. L'absence de définition juridique de la monnaie numérique à des fins fiscales

Les monnaies virtuelles ont été définies comme « *des unités de valeur représentées numériquement, qui ne sont ni émises ni garanties par une banque centrale ou un organisme public et qui, par conséquent, n'ont pas le statut de monnaie, mais sont acceptées comme moyen d'échange par des personnes physiques ou morales et peuvent être transférées, stockées et échangées par voie électronique* »[551].

Le terme « cryptoactif » a été définie par l'OCDE comme « *une représentation numérique de la valeur qui s'appuie sur un grand livre distribué sécurisé par chiffrement ou sur une technologie similaire pour valider et sécuriser les transactions* »[552].

[548]- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », OCDE, Paris, 2020, page 12.

[549]- OCDE, Ibid, page 08.

[550]- OCDE, Ibid, page 10.

[551]- Bundesministerium der Fianzen, Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigem Token, 2022, page 02.

[552]- OCDE, « *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard* », OECD, Paris, 2022, page 20.

La littérature universitaire définie la monnaie en fonction de ces caractéristiques comme[553]:

- *une monnaie est une représentation de valeur, la valeur intrinsèque qu'il représente, même si les monnaies de la plupart des pays ne sont plus rattachées à une autre valeur ou à une autre marchandise comme de l'or. La crédibilité et la valeur d'une monnaie souveraine sont donc intrinsèquement liées à la capacité d'un pays à soutenir cette monnaie ;*
- *une monnaie souveraine qui est émise par une autorité publique telle qu'une banque centrale. De fait, une monnaie est une forme d'expression de la souveraineté d'un pays ;*
- *une monnaie est reconnue comme une monnaie à cours légal dans au moins une juridiction.*

Les différentes attributions d´actifs sont enregistrées dans une base de données décentralisée, la "blockchain". Cette base de données utilise une technique de cryptage puissante (appelée cryptographie) pour vérifier et sécuriser les transactions et les actifs[554].

Les transactions d'achat de crypto-monnaie peuvent être transférées vers des portefeuilles privés, ou ils sont protégés contre l´accès de tiers et ne sont accessibles qu´avec une clé. En fait, le portefeuille ne contient pas d´unités de monnaies virtuelles ou d´autres jetons, qui restent toujours sur la blockchain. Le portefeuille génère, gère et stocke simplement la clé d´accès à la crypto-monnaie dans la blockchain[555].

Il existe aujourd'hui plus de 10.000 cryptomonnaies différentes. La crypto-monnaie la plus connue est certainement le "Bitcoin", qui a été créé en 2009[556].

Les monnaies virtuelles - et en particulier Bitcoin – étaient destinées non seulement à remplacer la monnaie traditionnelle, mais également à décentraliser l´ensemble l'économie. Cela soulève la possibilité d'une toute nouvelle économie virtuelle dans un monde sans frontières, sans gouvernements et, bien sûr, sans taxes. Le juriste brésilien Orontes Pedro A. Mariani a souligné dans ces commentaires sur l'édition 2017 de l'OCDE sur l'économie

---

553- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », OCDE, Paris, 2020, page 21.

554- LANG Friedbert, „*Aktuelles Steuerrecht im November 2022*", Online-Seminar 19.11.2022, page 57.

555- LANG Friedbert, Ibid, page 59.

556- LANG Friedbert, Ibid, page 58.

numérique que le fondement du système fiscal mondial repose sur la souveraineté. Cependant, dans le monde virtuel, il n´existe ni souveraineté ni système financier. Comment établir un système fiscal international s'il n'y a pas de nation ?[557]

La plupart des pays considèrent que toutes formes d'échange de monnaie virtuelle constituent un fait générateur de l'impôt. Bien que les crypto-monnaies n´aient pas de statut de monnaie légale au sein de l´EU, leur utilisation pour l´achat et la vente de biens et de services n'est pas interdite[558].

Certains Etats comme la France et l'Allemagne considèrent les unités Bitcoin comme un actif économique qui doit être imposés. En outre, les transactions impliquant l'échange d'actifs numériques contre d'autres actifs numériques (dits crypto pour crypto) ; et l'exploitation d'une plateforme d´échange d'actifs numériques étaient qualifiés de services[559].

Malgré l´acceptation croissante des paiements numériques pour certaines transactions en ligne, les monnaies virtuelles ne répondent pas aux éléments caractérisant une monnaie. En fait, ils ne sont pas largement reconnus comme moyen de paiement valides et légaux car elles n´ont aucune valeur intrinsèque et ne sont pas liées aux matières premières ou aux monnaies souveraines, à l'exception de certaines monnaies numériques de banques centrales[560].

[557]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 182.

[558]- LANG Friedbert, „*Aktuelles Steuerrecht im November 2022*", Online-Seminar 19.11.2022, page 59.

[559]- Ordonnance Française N° 2020-1544 du 9 décembre 2020 renforçant le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme applicable aux actifs numériques.

[560]- OCDE, Ibid, page 22.

Plusieurs Etats ont complètement interdits les monnaies virtuelles. En Algérie, la loi de finances pour 2018[561] a interdit toute transaction d'achat, de vente, d'utilisation et de détention de monnaies virtuelles[562].

Dans l'exposé des motifs du projet de cette loi, il est précisé qu'à travers cette mesure, « *l'Algérie espère instaurer un contrôle plus strict sur ce genre de transactions numériques, qui peuvent être utilisées pour l'évasion fiscale etc. grâce à l'anonymat garanti de ses utilisateurs. En effet, la monnaie virtuelle échappe à toute régulation et contrôle de l'Etat. Pour le gouvernement, ces monnaies qui ont longtemps été l'apanage des transactions illégales tendent à se défaire de leur mauvaise réputation en se démocratisant et en attirant un public plus large. Les crypto-monnaies*[563] *sont aujourd'hui de plus en plus utilisées pour des transactions légales et même notre pays n'échappe pas à ce phénomène qui peut nuire à notre économie »*[564].

1.2. L'essor de cryptoactifs comprenant des aspects d'actifs incorporels

Les cryptoactifs posent plusieurs défis aux autorités fiscales, notamment celles qui concernent [565]:

- *Le traitement à des fins fiscales des revenus créés par les cryptoactifs.*
- *Si l'on considère qu'il s'agit de patrimoine, le stock de cryptoactifs doit-il être inclus dans les impôts sur le patrimoine ou dans d'autres impôts sur le capital? Si oui, comment devraient-ils être évalués ?*

[561] - « *L'article 113 de la loi de finances algérienne pour 2018 dispose que « L'achat, la vente, l'utilisation et la détention de la monnaie dite virtuelle est interdite aux transactions. La monnaie virtuelle est celle utilisée par les internautes à travers le web. Elle est caractérisée par l'absence de support physique tel que les pièces, les billets, les paiements par chèque ou par cartes bancaires* ».

[562]- Loi N° 18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique, Journal officiel de la republique algerienne N° 28 du 30 Chaâbane 1439, 16 mai 2018.

[563]- Crypto-monnaie, par définition, est une forme de code crypté transférable par des appareils tels que les smartphones Bitcoin club commerçants.

[564]- ZITOUNI Aymen, « *PLF 2018 : L'Algérie veut interdire veut interdire le Bit coin et ls autres crypto-monnaies* ».

[565]- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », OCDE, Paris, 2020, page 10.

- *Les risques d'érosion de la base d'imposition pour les pays qui ne disposaient pas de législation appropriée concernant l'imposition des cryptoactifs*
- *Comment les administrations publiques peuvent-elles déceler les risques d'évasion fiscale posés par les cryptoactifs et y remédier efficacement, y compris quels sont les cadres et outils juridiques existants que les administrations fiscales peuvent utiliser ?*
- *Comment améliorer la transparence fiscale, notamment le type d'informations à communiquer aux administrations fiscales sur les transactions à des fins de conformité et d'application des règles menaces posées par les cryptoactifs au respect des obligations fiscales ?*

Cependant, la territorialité et la souveraineté qui sous-tendent la fiscalité contredit les cryptomonnaies. Ces derniers représentent en effet un moyen de s'affranchir des pouvoirs dans une économie décentralisée où les transactions sont vérifiées et validées grâce à un système de pair à pair[566].

En fait, la qualification des unités Bitcoin en tant qu'actif à des fins fiscales est un sujet brulant au niveau international. « *Les pays adoptent différentes approches pour classer les monnaies virtuelles : alors que la majorité des pays analysés les désignent comme des actifs incorporels, certains les considèrent comme des matières premières ou des instruments financiers. Une minorité de pays adoptent une approche différente et considèrent les monnaies virtuelles comme des monnaies fiduciaires étrangères (par exemple, l'Italie) ou comme une « représentation numérique de valeur » (par exemple, la Pologne* »[567].

Bien que le traitement fiscal des cryptoactifs varie selon le système fiscal, un nombre important d'Etat considèrent les monnaies numériques comme des actifs incorporels[568]. Le Comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC) a indiqué que « *les monnaies virtuelles répondent à la définition d'un actif incorporel au sens*

[566]- GINDRE Clémentine, « *Les enjeux fiscaux et les défis législatifs de la finance décentralisée : la fiscalité des actifs numériques* », page 09.

[567]- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », OCDE, Paris, 2020, page 17.

[568]- OCDE, Ibid, page 17.

de la norme IFRS IAS 38, qui définit une immobilisation incorporelle comme « un actif non monétaire identifiable sans substance physique »[569].

Selon l'IFRIC, une monnaie virtuelle répond à la définition d'un actif incorporel car elle peut être séparée de son détenteur et vendue ou transférée individuellement. De plus, elle ne donne pas au détenteur le droit de recevoir un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires. « *Bien que certaines monnaies virtuelles puissent être utilisées en échange de biens et de services, celles-ci ne peuvent pas être classées comme espèces, parce qu'aucune monnaie virtuelle n'est utilisée comme moyen d'échange et comme unité monétaire pour l'établissement des prix de biens ou services dans une mesure telle qu'elle formerait la base sur laquelle toutes les transactions sont mesurées et comptabilisées dans les états financiers*»[570].

Toutefois, l'IFRIC a noté qu'il « *convient de comptabiliser ces actifs en tant que stocks, conformément à la norme IFRS IAS 2, lorsqu'une entité détient ces actifs en vue de leur vente dans le « cours normal de ses activités* »[571].

Selon l'OCDE, les opérations d'échange à caractère commercial, réalisées par des entreprises en monnaie virtuelles constituent des revenus industriels et commerciaux ou des revenus du capital. Par conséquent, les taux d'imposition des activités commerciales s'appliquent et les pertes sont davantage déductibles[572].

Cependant, OOI Vincent a souligné que la très grande variété de jetons numériques et leurs fonctions posent des défis pour la classification des revenus en fiscalité internationale. C'est le cas lorsque la cryptomonnaie est payée par une entreprise ou payée en compensation d'un prêt d'une autre cryptomonnaie. Selon OOI Vincent, ces transactions peuvent être considérés respectivement comme des « dividendes » et des « intérêts », même si les crypto-monnaies ne répondent probablement pas à notre définition actuelle de « l'argent »[573].

---

[569]- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », OCDE, Paris, 2020, page 18.

[570]- OCDE, Ibid.

[571]- OCDE, Ibid.

[572]- OCDE, Ibid, page 37.

[573] - OOI Vincent, « *Report on the Challenges which Digital Assets Pose for Tax Systems with a Special Focus on Developing Countries* », page 30.

La question de caractérisation du revenu se poserait également dans le cas où une cryptomonnaie serait payée en échange de droit d'exposer un NFT[574].

Le NFT est un jeton représente un objet numérique unique et non échangeable, à savoir : une musique, une image, un texte, une vidéo, un jeu vidéo etc. Un tel paiement pourrait donner lieu à des redevances[575]. « *De même les paiements liés à la cryptographie pour des services techniques pourraient relever de l'article 12A, et si les fonctions exécutées à l'aide de contrats intelligents sur la blockchain pourraient produire des revenus qui pourraient relever des « services numériques automatisés », visés par l'article 12B* »[576].

Par ailleurs, les cryptoactifs posent également des difficultés aux administrations fiscales en termes de prix de transfert. Bien que le transfert de l'actif génère une plus-value, les revenus ainsi génères donnent lieu à déductions lors de leur versement et a des gains lors de leur réception[577].

Cependant, l'émergence récente des cryptoactifs et la volatilité qui caractérise leur marché rendent extrêmement difficile l'obtention d'un prix de marché en raison du manque de transactions comparables. De plus, la possibilité de pseudonymat permet aux entreprises associées d'effectuer des transactions sans facturer un prix de pleine concurrence, car il sera difficile pour les autorités fiscales d´identifier avec précision les parties détenant les portefeuilles avec lesquels les transferts d'actifs sont effectués[578].

En outre, OOI Vincent a fait observer qu´il est extrêmement difficile d'application le droit fiscal existant aux cryptoactifs car il faut avoir une compréhension approfondie de la technologie et les processus impliqués. Par ailleurs, ces processus ne sont pas totalement

---

[574]- « *Le NFT (Non-Fungible Token : Objet numérique en phase de maturation) : est une utilisation de la technologie Blockchain dans un but précis (obtenir un certificat d'authenticité unique qui est stocké de manière très sécurisée)* ».

CHEVALIER Emmanuelle et TCHIKAIDZE Georges, « *Le droit du NFT : les enjeux juridiques d'un encadrement légal des NFTS* », Village de la justice, 04 février 2022.

[575]- CHEVALIER Emmanuelle et TCHIKAIDZE Georges, Ibid.

[576]- OOI Vincent, « *Report on the Challenges which Digital Assets Pose for Tax Systems with a Special Focus on Developing Countries* », page 31.

[577]- Fonds monétaire international (FMI), « *Fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale* », Document d'orientation du FMI, Washington, mars 2019, page 66.

[578]- OOI Vincent, Ibid, page 33.

uniformes et peuvent avoir des mécanismes spécifiques très différents. Cela pourrait nécessiter une analyser individuelle de chaque situation avant de pouvoir déterminer le traitement fiscal[579].

De même, l'OCDE a souligné que les lois existantes ne sont pas adaptées au domaine hautement technique des cryptoactifs en raison de leurs caractéristiques, à savoir : leur volatilité des prix, leur caractère hybride, le type et le nombre de transactions ainsi que les protocoles de création. En effet, l´élaboration d'une réglementation spécifique à ces actifs a été préconisée afin de garantir que les concepts clés soient clairement définis, notamment celui des monnaies virtuelles à des fins fiscales[580].

En 2022, l'Allemagne a introduit une loi afin d'imposer les crypto-monnaie. Selon cette loi, les entreprises qui effectuent des transactions avec des crypto-monnaies virtuelles sont assujetties à l´impôt en Allemagne. Les revenus comprennent à la fois la récompense et les frais de transaction reçus. Les unités de monnaies virtuelles ou autres jetons doivent être inscrites au bilan à leur coût d´acquisition. Le coût d´acquisition correspond au cours du marché ou de bourse au moment de l´acquisition[581].

Par exemple [582]: (*A a acheté 0,01 bitcoin lors d'une première transaction et 0,02 bitcoin lors d'une seconde transaction. a acquis des bitcoins. Le stock de sorties de transactions non effectuées (UTXO) est de 0,03 bitcoin. A vend maintenant 0,025 bitcoin à B. Trois outputs sont nécessaires pour le règlement :*

(1) une sortie de 0,025 bitcoin vers le portefeuille de B.

(2) Sortie de 0,001 bitcoin comme frais de transaction.

(3) Sortie du stock restant d'un montant de 0,004 bitcoin. retour dans le portefeuille de A)

En Allemagne, les revenus issus de la création de blocs sont qualifies comme une activité commerciale, a condition qu'ils soient durable. La production de bloc est durable si

[579]- OOI Vincent, « *Report on the Challenges which Digital Assets Pose for Tax Systems with a Special Focus on Developing Countries* », page 25.

[580]- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », OCDE, Paris, 2020, page 61.

[581]- Ibid, page 13.

[582]- Ibid, page 08.

elle est destinée à être répéter (l'intention de répétition). Elle doit être de nature à dégager durablement un bénéfice de cette activité[583].

En outre, selon le droit allemand, les unités d´une monnaie virtuelle sont qualifiees comme des actifs de nature matériellenon amortissables. S´ils sont affectées àdes immobilisations, ils sont classées comme actifs financiers. Cependant, lorsqu´il sont affectees aux actifs circulants, ils sont classées sous autres actifs[584].

Par ailleurs, *"Les revenus provenant de la mise à disposition d'unités de monnaie virtuelle et d'autres jetons faisant partie des actifs de l'entreprise constituent des recettes d'exploitation. Les unités de monnaie virtuelle et les autres jetons reçus en contrepartie de la mise à disposition de leur utilisation sont acquis et doivent être évalués au cours du marché au moment où ils sont reçus. En cas de cession, une perte ou un gain est réalisé"*[585].

2. Les difficultés de mise en conformité aux règles fiscales dans le contexte des monnaies virtuelles

Les transactions commerciales impliquant des monnaies virtuelles créent également de la valeur et représente une assiette fiscale potentiellement importante qui devrait être définie et reconnue par les pays. Cependant, « *les monnaies virtuelles sont confrontées à une forte volatilité des prix, ce qui peut entraîner des gains (et des pertes) importants. Leur convertibilité contre de la monnaie fiduciaire et leurs similitudes avec d'autres formes de produits financiers ou d'actifs incorporels signifient qu'un cadre de politique fiscale solide est nécessaire pour garantir le traitement cohérent de types d'actifs similaires et pour éviter l'évasion fiscale* »[586].

2.1. La valorisation fiscale des monnaies virtuelles

D´un point de vue fiscal, la valorisation des monnaies virtuelles revête une importance considérable, notamment lors de l´obtention d'un nouveau jeton, que ce soit par minage, échange ou don. L´importance considère le calcul du revenu immédiatement imposable

[583]- Ibid, page 12.

[584]- Ibid, page 13.

[585]- Ibid, page 15.

[586]- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », page 01.

(lorsque l'acquisition est un fait générateur), l´établissement de la base d'imposition, et la déduction, lors du calcul des plus-values de cession[587].

Cependant, la valorisation fiscale des monnaies virtuelles pose des défis majeurs aux administrations fiscales en raison des fluctuations constantes de leurs valeur. Le premier défi est de savoir comment aborder la valorisation du fait que les plateformes d'échange peuvent facturer des prix différents pour la même monnaie virtuelle. Cela pourrait compliquer la valorisation réelle des prix d'achat et de cession. Un autre défi important est la responsabilité des contribuables de tenir des registres afin de de conserver des informations relatives aux prix sur une longue période. Cela pourrait être le cas lorsque leur portefeuille contient différents types de monnaies virtuelles ou des monnaies virtuelles du même types achetés à des moments et à des prix différents[588].

En raison de l'absence de « taux de change » uniforme pour les monnaies virtuelles, les administrations fiscales sont obligées d´établir une méthode de valorisation adaptée à chaque transaction. Lors de l´échanges de monnaies virtuelles contre d'autres monnaies virtuelles, certains États donnent aux contribuables une certaine marge de manœuvre pour évaluer eux-mêmes la valeur. A titre d'exemple, les contribuables en Lituanie et en Nouvelle-Zélande peuvent utiliser des informations et des données comparables disponibles sur le marché ou sur une plateforme d'échange réputée[589].

Au Etats Unies, lorsqu´une monnaie virtuelle est cotée sur une plateforme d'échange et que le taux de change est déterminé par l'offre et la demande, la juste valeur marchande de la monnaie virtuelle est déterminée en convertissant cette monnaie en dollars américains. Elle peut être également convertie en autre monnaie réelle qui, à son tour, peut être convertie en dollars américains au taux de change en vigueur[590].

[587]- OCDE, Ibid, page 47.

[588]- OCDE, Ibid, page 47.

[589]- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », OCDE, Paris, 2020, page 47.

[590]- OCDE, Ibid.

Cependant, en Singapour et lorsqu'une monnaie virtuelle est échangée contre des biens et des services, les contribuables sont censés déclarer la « valeur normale » de ces biens et services, telle que définie par la loi en vigueur[591].

En outre, l'OCDE a noté qu´il n´existe aucune directive ou initiative sur le traitement fiscal des jetons générés par le biais de protocoles de preuve de participation ou d´utilisation de monnaies virtuelles comme actifs porteurs d´intérêts. Bien que ces actifs soient de nature similaire aux monnaies virtuelles, ils partagent des caractéristiques avec des actifs financiers[592] ou en capital traditionnels qui génèrent un rendement, et sont moins similaires aux actifs dont la valeur augmente avec le temps. De fait, il est possible d´envisager un traitement fiscal similaire à celui applicable aux revenus du capital plutôt qu'aux plus-values[593].

---

[591]- OCDE, Ibid, page 48.

[592]- « *Un « Actif financier » comprend :*

1. *un instrument du marché monétaire :*
2. *un titre (par exemple, représentant une part du capital dans une société de capitaux ; une part ou un droit de jouissance dans une société de personnes à participation multiple ou cotée en bourse, ou un trust ; un billet, une débenture, une autre obligation ou un autre titre de créance) ;*
3. *une marchandise ;*
4. *une devise étrangère ;*
5. *un contrat d'échange (par exemple de taux d'intérêt, de devise, de taux de référence, contrats de garantie de taux plafond et de taux plancher, contrat d'échange de marchandises, de créances contre des actifs, contrats sur indices boursiers et accords similaires) ;*
6. *un Contrat d'assurance ou un Contrat de rente ;*
7. *les instruments sur taux d'intérêt, devises et indices, et instruments dérivés ;*
8. *tout droit (par le biais d'un contrat à terme standardisé ou un contrat à terme de gré à gré ou une option ou contrat financier sur différence ou autre instrument dérivé) attaché à un titre, une participation dans une société de personnes à participation multiple largement détenu ou côtée en bourse, une marchandise, un contrat d'échange, un Contrat d'assurance ou un Contrat de rente ».*

OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Exclusion des Services financiers réglementés* », Document de consultation publique, 06-22 mai 2002, page 15.

[593]- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », OCDE, Paris, 2020, page 64.

Compte tenu de la volatilité et de la variabilité des taux de change pour une même monnaie virtuelle, de l'absence de conversion évidente vers une monnaie fiduciaire et de la nécessité de conserver des enregistrements complexes des flux monétaires et des données de transaction, il serait difficile autant pour le contribuable que pour les administrations fiscales de faire respecter les règles fiscales[594].

2.2. Le risque d'érosion de la base d'imposition en absence d'un traitement fiscal appropriés pour les monnaies virtuelles

Lors de sa 23éme session en 2021, le comité fiscal de l'ONU a confirmé la pertinence des cryptoactifs pour les pays en développement du fait qu'ils permettent des transactions à faible coût et fonctionnent bien dans des environnements où l´accès aux services bancaires peut être difficile. De plus, ces actifs soulèvent des problèmes fiscaux spécifiques qui peuvent affaiblir l'assiette fiscale des pays notamment les pays en développements[595].

L'érosion de l'assiette fiscale se concrétisé dans trois situations selon les conclusions de Vincent OOI (consultant de l'ONU)[596] :

1. *Les autorités fiscales ne taxent pas les cryptoactifs et les transactions ;*
2. *Les cryptoactifs et les transactions fonctionnellement équivalentes bénéficient d'un traitement fiscal plus favorable que leurs homologues traditionnels ;*
3. *Les autorités fiscales appliquent de manière incorrecte la législation fiscale aux cryptoactifs et aux transactions*.

Compte tenu des caractéristiques spécifiques des cryptoactifs, notamment la possibilité de pseudonymat qui permet à un utilisateur d´obtenir un identifiant immuable qui n'est pas son vrai nom, empêche les administrations fiscales d'identifier les entreprises qui se cachent derrière les portefeuilles dans lesquels se trouvent généralement ces actifs détenus[597].

---

[594]- OCDE, Ibid, page 62.

[595]- NATIONS UNIES, Committee of Experts on International, Cooperation in Tax Matters, « *Taxation of crypto-assets* », Cooperation in Tax Matters, Twenty-sixth session New York, 27-30 March 2023, page 02.

[596]- NATIONS UNIES, Ibid, page 03.

[597]- NATION UNIES, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, Conseil économique et social, Rapport sur les travaux de la vingt-sixième session, N°25A, New York, 27-30 mars 2023, page 22.

A supposer qu'il soit possible de tracer les mouvements des actifs cryptographiques de portefeuille à portefeuille, il n'est toujours pas évident d'identifier les bénéficiaires effectifs ultimes derrière les portefeuilles en utilisant seulement le système et les transactions examinées[598].

De même, « *les cryptoactifs font appel à la technologie de registre distribué, en particulier la technologie des chaînes de blocs. Autrement dit, ils peuvent être émis, enregistrés, transférés et stockés de manière décentralisée, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des intermédiaires financiers traditionnels ou à des administrateurs centraux* »[599].

L´aspect décentralisation ouvre la possibilité aux contribuables d'effectuer des transactions en dehors du système bancaire traditionnel, accentuant ainsi le risque d'évasion fiscale. De toute évidence, les pays en développements auront particulièrement du mal à retracer ces transactions en raison de leurs ressources limitées[600].

L'aspect transfrontalier sur lequel repose les cryptoactifs rende difficile la détermination de la juridiction dans laquelle les activités peuvent être considérées comme étant principalement exercées, à savoir la juridiction de source, de la résidence ou de l'établissement stable aux fins de la fiscalité nationale et internationale. OOI Vincent a souligné qu'un système décentralisé peut signifier qu'aucune juridiction ne peut être identifiée comme hébergeant une telle base physique[601].

En outre, le comité fiscal a noté que l'émergence des cryptoactifs offre aux pays de nouvelles perspectives d'imposition du fait qu'ils donnent lieu à des transactions qui n´ont

[598]- OOI Vincent, « *Report on the Challenges which Digital Assets Pose for Tax Systems with a Special Focus on Developing Countries* », page 09.

[599]- OECD, « *Cadre de déclaration des Crypto-actifs et modifications de la Norme commune de déclaration* », OECD, Paris, 2022, page 10.

[600]- NATIONS UNIES, Committee of Experts on International, Cooperation in Tax Matters, « *Taxation of crypto-assets* », page 03.

[601]- OOI Vincent, Ibid, page 08.

peut-être pas d'équivalent traditionnel, permettant ainsi aux fiscs d'exploiter de nouvelles sources potentielles de revenus[602].

En effet, certains pays en développement, comme l'Algérie, n'ont pas encore créé un régime fiscal spécifique aux cryptoactifs, alors qu'ils présentent un risque important d'érosion de l'assiette fiscale. D'ailleurs, l'expérience des juridictions qui ont interdit les cryptoactifs, comme l'Égypte et du Maroc, a montré qu'il existe des prestataires étrangers de services cryptoactifs qui ont fournis des services aux résidents de ces juridictions malgré les interdictions nationales[603].

De fait, le comité fiscal de l'ONU a décidé de poursuivre ces travaux surs : a) une boîte à outils pour aider les pays à évaluer les risques fiscaux associés aux cryptoactifs, ou b) des orientations modèles à l'intention des autorités fiscales sur la façon de taxer et d'auditer les cryptoactifs. Le comité a également souligné l'importance de la prise en compte de ces types d'actifs lors de l´adaptation des systèmes fiscaux. L´objectif est d'offrir davantage de sécurité juridique aux contribuables et d'éviter les risques d'optimisation fiscale[604].

Afin de lutter contre l'évasion fiscale et d'éviter la dissimulation ou la non-déclaration d'un volume important de transactions, l'OCDE a recommandé la création d´un cadre dans lequel les plateformes d'échange et les intermédiaires impliqués dans les transactions doivent tenir des registres et communiquer des informations aux autorités fiscales nationales[605].

2.3.Un nouveau cadre international pour la déclaration fiscale relative aux cryptoactifs

Le marché des cryptoactifs a donné naissance à un nouvel ensemble d'intermédiaires et de prestataires de services, tels que les plateformes d'échange de cryptoactifs et les fournisseurs de portefeuilles, dont beaucoup ne sont pas réglementés. En fait, le marché des cryptoactifs se caractérise par un éloignement des intermédiaires financiers traditionnels.

---

[602]- NATION UNIES, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, Conseil économique et social, Rapport sur les travaux de la vingt-sixième session, N°25A, New York, 27-30 mars 2023, page 23.

[603]- OOI Vincent, Ibid, page 46.

[604]- NATION UNIES, Ibid.

[605]- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », OCDE, Paris, 2020, page 49.

Ces derniers constituent des sources d'informations typiques pour les autorités fiscales. Par conséquent, les cryptoactifs et les transactions associées échappent à la Norme commune de déclaration (NCD) OCDE/G20, ce qui augmente ainsi la probabilité qu'ils soient utilisés à des fins de fraude fiscale[606].

Compte tenu de la croissance rapide du marché des Cryptoactifs et de ses aspects décentralisés qui leurs permet d'être exemptés des exigences de déclaration en vertu de la Norme Commune de Déclaration (NCD), le comité des affaires fiscales de l'OCDE a approuvé en mois d'aout 2022 le Cadre de déclaration des cryptoactifs (CDC). Le CDC, qui a été élaboré à la demande du G20, permet la déclaration d'informations fiscales sur les transactions employant des cryptoactifs de manière standardisée, en vue d'échanger automatiquement ces informations avec les juridictions de résidence des contribuables sur une base annuelle[607].

Toutefois, ces intermédiaires et autres prestataires de services devraient avoir accès aux à toutes les informations sur la valeur des cryptoactifs concernés et sur les transactions d'échange réalisées. Pour cette raison, l'OCDE a proposé que les entités ou personnes physiques qui, en qualité d'entreprise, fournissent des services sous la forme de transactions d'échange de cryptoactifs concernés, pour ou au nom de clients, soient considérées comme des Prestataires de services sur cryptoactifs déclarants en vertu du CDC[608].

A cet égard, les transactions concernées qui doivent faire l'objet d'une déclaration en vertu du CDC couvrent trois catégories[609] :

1. *Les échanges entre cryptoactifs concernés et monnaies fiduciaires dont le montant en monnaie fiduciaire payé ou reçu est déclaré comme le montant de l'acquisition ou le produit brut ;*

[606]- OCDE, « *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard* », OECD, Paris, 2022, page 07.

[607]- OECD, « *Cadre de déclaration des Crypto-actifs et modifications de la Norme commune de déclaration* », OECD, Paris, 2022, page 04.

[608]- OECD, Ibid, page 13.

[609]- OECD, Ibid, page 14.

2. *Les échanges entre une ou plusieurs formes de cryptoactifs concernés pour lesquels la valeur du Cryptoactif (au moment de son acquisition) et le produit brut (au moment de sa cession) soient (également) déclarés en Monnaie fiduciaire. ;*
3. *Les transferts de cryptoactifs concernés pour lesquels la valeur de marché d'un produit au moment de la cession/ au moment de l'acquisition doit être déclarer.*

Par ailleurs, la définition des cryptoactifs n'inclut pas les produits de monnaie électronique spécifiques et les monnaies numériques de Banque centrale, car la déclaration de ces actifs est couverte par la NCD[610].

Selon l'OCDE, la mise en œuvre de l´échange automatique d´informations collectées dans le cadre du CDC avec les juridictions de résidence des utilisateurs de cryptoactifs s´effectue sur la base des conventions fiscales en vigueur, des accords d'échange de renseignements fiscaux ou de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale[611].

Section 2 : La structure de la valeur dans l'économie numérique

Dans l'économie traditionnelle, la création de valeur dans les entreprises est principalement l´œuvre des salariés et de leur savoir-faire. En revanche, lorsqu´il s'agit de l'économie numérique, où tout repose sur la dématérialisation, la création de valeur dans les entreprises se fait à travers les actifs incorporels[612].

L'OCDE a noté dans son rapport sur l'action 1 du plan BEPS que la diversité des modèles d'activité dans l'économie numérique se reflète dans la variété des moyens utilisés par les entreprises pour transformer la valeur en revenu. Les modèles de revenus les plus courants sont : les revenus publicitaires, l'achat ou la location de contenu numérique, la vente des produits virtuels, les abonnements, la vente de services, l'octroi de licences sur des contenues et des technologies et la vente de données d'utilisateurs [613].

610- OECD, « *Cadre de déclaration des Crypto-actifs et modifications de la Norme commune de déclaration* », OECD, Paris, 2022, page 15.

611- OECD, Ibid, page 10.

612- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 307.

613- 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, Edition OCDE, 2014, page 94.

Cependant, les actifs incorporels posent deux types de difficultés quant à leur gestion au sein des groupes de sociétés. D´un côté, il y a leur cession et leur valorisation, de l´autre les redevances qui peuvent les sous-tendre[614]. De plus, le principe de pleine concurrence ne garantit pas un partage équitable des bases taxables[615].

Sous-section 1 : Les aspects liés aux prix de transfert dans le cadre de l´économie numérique

Un établissement stable doit disposer d'une autonomie de gestion suffisante pour que les profits puissent être rattachables à ces activités. Cela suppose souvent que sa propre direction dispose des pouvoirs nécessaires pour initier des opérations génératrices de profits, conclure des contrats au nom de l'entreprise dont il dépend, etc. D'autres éléments permettent de présumer l'existence d'une telle autonomie, tels que la présence d'un personnel distinct, de services financiers ou commerciaux et d'une comptabilité séparée[616].

Grâce à la généralisation de l'intelligence artificielle (IA)[617], les machines sont désormais capables d'exécuter des fonctions limitant le comportement humain. L'apprentissage automatique, les données massives et à l'infonuagique et les algorithmes peuvent identifier des schémas d'une complexité croissante dans un ensembles de données

[614]- DIALIGUE El hadji, « *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal* », le 7 juillet 2011, Université Paris-est, page 98.

[615]- GOBEL Arthur, « *Fiscalité internationale et économie numérique : la juste valeur des Big Data* », Edition Francis Lefebvre, 24 octobre 2015, page 10.

[616]- MOUNIELOU François, « *Le concept juridique d'établissement stable en droit français* »,3 décembre 2012.

[617]- « *L'intelligence artificielle (IA) désigne les techniques mises en œuvre pour créer des machines simulant les fonctions cognitives humaines. Sa diffusion rapide s'explique par les avancées récentes dans le domaine de l'apprentissage automatique, une discipline de l'IA qui identifie automatiquement des schémas dans des ensembles de données complexes. L'IA rend les appareils et les systèmes intelligents et ouvre la voie à de nouveaux types de logiciels et de robots, qui se démarquent des générations précédentes de machines par une capacité croissante à agir comme des agents autonomes et à faire preuve d'indépendance par rapport aux décisions de leurs inventeurs et de leurs opérateurs. L'IA devrait, à l'avenir, aider à résoudre des questions complexes, à générer des gains de productivité, à améliorer l'efficience de la prise de décision et à réduire les coûts* ».

OCDE, « *Perspectives de l'économie numérique de l'OCDE 2017* », Éditions OCDE, Paris, 2017, page 17.

volumineux et qui dépassent largement les capacités humaines dans certaines fonctions. Même si l'IA offre des perspectives d´accroitre l'efficience et la productivité, elle pourrait ajouter des défis fiscaux aux problèmes auxquelles les administrations fiscales sont déjà confrontées[618].

1. L'optimisation des actifs incorporels

Dans l'économie numérique, la structure des échanges montre qu'un bien produit dans une économie et exporté vers le marché de consommation finale fait intervenir des intrants de producteurs d'autres économies, qui a leur tour s'approvisionnent auprès d´économies tierces[619].

1.1. Le dépassement de la théorie de la firme

La séparation des actifs et des activités de la source du revenu dans l'économie numérique crée de nouveaux défis et opportunités de planification fiscale[620]. La grande partie de la valeur d'un bien ou d'un service provient généralement des activités en amont. Ces activités comprennent la conception d'un produit, les activités de recherche et de développement (R-D) [621] ou la production des composants de base, ou dans les étapes finales des activités en aval, qui implique le marketing ou le développement de l'image de marque[622].

---

[618]- OCDE, « *Perspectives de l'économie numérique de l'OCDE 2017* », Éditions OCDE, Paris, 2017, page 09.

[619]- OCDE, « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE,2013, page 32.

[620]- BASU Subhajit, « *Fiscalité internationale du E-Commerce: problèmes persistants et les évolutions possibles* », Le Journal de l'information, le droit et la technologie, 23 octobre 2008, page 03.

[621]- « *Par activité de recherche développement, il est entendu toute activité portant sur la création ou l'amélioration d'un produit, d'un procédé, d'un procès, d'un programme ou d'un équipement, devant subir une amélioration substantielle et qui ne résulte pas d'une simple utilisation de l'état des techniques existantes*». Art.2 de l'Arrêté interministériel du 5 Chaoual 1437 correspondant au 10 juillet 2016 fixant la liste des activités de recherche développement en entreprise, Journal officiel de la république algérienne, N°54, 12 Dhou El Hidja 1437, 14 septembre 2016.

[622]- OCDE, « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », page 33.

Le pays dans lequel le savoir-faire est développé est appelé le pays d'origine et le pays partageant le savoir-faire est appelé le pays d´accueil[623]. Une entreprise multinationale peut facturer des frais de recherche et de développement dans un pays à forte fiscalité, réduisant ainsi son revenu net dans cette juridiction à des fins fiscales[624].

WOLFRAM F. Richter et BREUER Markus ont souligné qu'avec l´initiative BEPS, l'OCDE vise à taxer les rendements de R&D en fonction de la création de valeur, même s´il existe des difficultés évidentes pour la détermination de la juridiction dans laquelle la création de valeur a lieu. Le problème est qu'il n´existe pas de réponse claire à la question clé de savoir si la valeur est créée par le développement de savoir-faire ou par son utilisation[625].

La dématérialisation des échanges couplée a de faibles coûts marginaux d'exploitation a conduit à une redéfinition de la diffusion, de la distribution et de la fourniture des services en ligne[626]. Dans l´économie numérique, la structure des coûts est complétement différente de ce que l´on connaissait dans l'ancienne économie décrite par Carl MARKS ou Adam SMITH (la génération de revenus dépend de la présence physique des actifs et des activités)[627].

« *Les revenus sont produits seulement si une personne utilise les facteurs de production, du travail ou, en plus du travail, du capital. L'imposition du revenu devrait être liée, autant que possible, avec cette utilisation et donc aussi avec l'endroit où ces facteurs sont utilisés (principe de territorialité)* »[628].

La valeur d'un bien ou d'une information numérisée diminue à mesure que la technologie les rend facile et accessible partout. Dans l´économie numérique, la valeur du bien réside dans la fabrication de la première unité (un film par exemple ce qui compte c'est

[623]- WOLFRAM F. Richter, BREUER Markus, "*Pricing the Transfer of Intellectual Property: A Plea for Regulated and Internationally Coordinated Profit Splitting*", October 2015, page 08.

[624]- ROBINSON David, Op.cit, page 95.

[625]- WOLFRAM F. Richter, BREUER Markus, Ibid, page 03.

[626]- COLLIN Pierre et COLLIN Nicolas, Op.cit, page 42.

[627]- BASU Subhajit, Ibid.

[628]- KEMMEREN Eric, "*Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach*", IBFD, Novembre 2006, 431.

la production). Les coûts de développement d'un bien numérique, tel qu´un logiciel, sont donc des coûts fixes qui surviennent quel que soit le volume des ventes. Cependant, une fois le logiciel créé, le coût de sa copie ou de sa distribution est quasiment nuls[629].

De plus, l'impression 3D modifie la façon dont nous fabriquons des produits. Elle change ainsi le cycle de vie du produit de différentes façons. D´autres étapes conduisent à une fabrication davantage de produits à la demande. Cependant, avec l'impression 3D, l'accent est mis sur la fabrication du design. Grâce à cette nouvelle perspective, les fabricants peuvent produire de manière rentable des conceptions adaptés aux besoins des clients[630].

« *Ils créent également d'importantes opportunités de co-création entre les entreprises et leurs clients. La co-création et la personnalisation en masse sont deux vecteurs très importants de l'innovation utilisateur, qui est elle-même une source critique d'innovation radicale. En outre, faire un objet nécessite plus qu'une simple imprimante 3D. Dans le but de combler de telles lacunes, plusieurs plates-formes d'impression 3D en ligne sont apparues au cours des dernières années. Ces plates-formes permettent aux entreprises et aux utilisateurs de s'engager dans des activités de co-création d'objets physiques et ont le potentiel d'être des vecteurs importants de l'innovation utilisateur* »[631].

En fait, l'impression 3D permet aux consommateurs d'intervenir à chaque étape du processus de production, de l'idée initiale au produit fini et même de réaliser eux-mêmes la majeure partie de ce processus. Cette participation accrue a été particulièrement visible avec Facebook, Instagram, Flickr, Twitter). Le contenu fourni par l´utilisateur représente l´essentiel de la valeur du service. La participation des utilisateurs brouille en fait la distinction entre les activités de consommation et de production, dans la mesure ou les utilisateurs consomment et produisent du contenu[632].

Al Paul a indiqué que l'impression 3D réduit les coûts de production. Le ratio de coûts est aujourd'hui de 80% de fabrication à 20% de conception / propriété intellectuelle (PI).

---

[629]- SAINTRAIN Michel, Op.cit, page 20.

[630]- GOULDING Charles, "*The R&D Tax Credit Aspects of the Entire 3D Printing Startup Business Lifecycle*", le 25 aout 2017, disponible à l'adresse, https://3dprint.com/185378/3d-printing-startup-business/, consulté le 16 septembre 2017.

[631]- RAYNA Thierry, "*Co-creation and user innovation: The role of online 3D printing platforms*".

[632]- RAYNA Thierry,Ibid.

Dans un monde d'impression 3D, les ratios de couts pourraient évoluer vers 60/40, 50/50 ou 40/60. Alors, ou se situe géographiquement la base de bénéfice d'un produit et qui a le droit de l'imposer ? Les pays peuvent avoir des réponses différentes à cette question. Considérons un produit conçu aux États-Unis et imprimé numériquement en Chine. Alors que les autorités américaines peuvent affirmer que la « *part du lion* » de la valeur des produits reste aux États-Unis, les autorités fiscales chinoises peuvent voir les choses différemment[633].

1.2. De nouvelles valeurs créées par des plateformes

Au début des années 2000, les groupes internationaux de l'économie numérique (Google, Apple, Facebook et Amazon – les GAFA) ne réalisaient que peu ou pas de bénéfices[634]. Par exemple, Amazon ne réalise qu'un bénéfice d´un milliard de dollars sur un chiffre d´affaires de 40 milliards de dollars. Par la suite, les modèles « *s'hybrident* », pour multiplier les sources de revenu[635].

Le rapport Colin et Colin a abordé le phénomène de « *dépassement de la théorie de la firme* », car le but de ces modelés d´entreprise dans un premier temps est d'attirer les utilisateurs. La réalisation du bénéfice ne vient que plus tard[636].

Le rapport souligne que « *les grandes entreprises de l'économie numérique sont souvent jeunes, optimisées dès l'origine du point de vue fiscal* ». Il a cité le cas de *Facebook*, qui n'a accéléré le développement de son activité de vente d'espace publicitaire que depuis son introduction en bourse, après avoir attiré plus d'un milliard d'utilisateurs sur sa plate-forme[637].

Pascal Perez a indiqué que la valeur créée sur Internet ne repose pas uniquement sur la transaction. La valeur créée sur Internet peut être nulle mais avec 500 millions de personnes accédant au contenu, elle a finalement une valeur réelle d´attention, même si elle est nulle et n´occupe que peu d'octets[638].

---

[633]- Channing Flynn, Op.cit, page 15.

[634]- MARINI Philippe, Op.cit, page 31.

[635]- BOURDIN Joël, Ibid, page 176.

[636]- COLLIN Pierre et COLLIN Nicolas, Op.cit, page 42 .

[637]- COLLIN Pierre et COLLIN Nicolas, Ibid.

[638]- MARINI Philippe, Op.cit, page 213.

« *Les données personnelles correspondent en fait à toute information relative à une personne physique identifiée ou qui peut être identifiée, directement ou indirectement, par référence à un numéro d'identification ou d´un ou plusieurs éléments qui lui sont propres* »[639].

Or ce sont surtout les « utilisateurs actifs », qui ont une valeur marchande aux yeux de ladite entreprise[640]. Pr. Gilles Le Blanc a expliqué que « *chaque fois qu'il y a un clic, il y a un lien, une relation. C'est cela qui créer de la richesse. Pourquoi Google est-il riche ? Parce qu'il laisse travailler gratuitement 13 millions de cliqueurs par seconde* »[641].

Par ailleurs, de nouvelles valeurs émergent tant dans le domaine de la marque. Les marques sont des outils commerciaux fondamentaux qui jouent un rôle majeur dans le marché numérique[642].

En effet, l'ajout fréquent de droits de propriété intellectuelle (marques de commerce, brevets, droits d'auteur) à la transaction a pour but l'évitement fiscal, dont la juste valeur marchande est difficile à évaluer [643].

Olivier Sivieude a indiqué que les problèmes d'optimisation ou d'évasion portent de moins en moins sur les biens et de plus en plus sur les actifs incorporels. « *Ce qu'on délocalise le plus facilement, ce ne sont pas des machines ou des usines, mais des marques. On peut déplacer une marque du jour au lendemain, dans le pays qu'on veut - si possible un pays où la fiscalité est favorable à la marque »*[644].

---

[639]- INSTITUE NATIONALE DES HAUTESETUDES DE LA SECURITE ET DE LA JUSTICE, « *Comment gérer l'identité numérique* », page 46.

[640]- Revue européenne des médias et du numérique, « *Données personnelles : Facebook ne peut pas enregistrer les données de navigation des internautes sans leurs consentement* », N°37, 2015-2016, page24.

[641]- MARINI Philippe, Ibid, page 255.

[642]- Commission des communautés européennes, Communication au conseil au parlement européen, au comité économique et sociale et au comité des régions, « *Une initiative européenne dans le domaine du commerce électronique* », Bruxelles, le 16.04.1997 COM (97) 157 final, page 28.

[643]- Réseau Justice Fiscale, « *Chalandage fiscal : pour une approche politique* », Note de recherche du Réseau Justice Fiscale soumise au ministère des Finances du Canada, Montréal, 11 décembre 2013, page 06.

[644]- Audition de M. Olivier Sivieude, directeur des vérifications nationales et internationales (10 avril 2012), BOCQUET Eric, « *Evasion des capitaux : Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ces incidences fiscales* », Enregistré à la Présidence du Sénat le 17 juillet 2012 Dépôt publié au

Le coût marginal est très faible voir nul, tels que les fichiers musicaux, le prix tend vers zéro par rapport au coût de conception de la première unité du bien. Chris Anderson a montré dans son ouvrage « *Entrez dans l'économie du gratuit »* publié en 2009 que « *cela ne veut pas dire que les fabricants de ces produits sont condamnés à finir sur la paille. Par exemple, les concerts remplaceront les ventes de disques comme source de revenus* »[645]. C'est l'un des quatre grands modèles du gratuit du "*freemium*"[646], dans lequel « *une minorité de consommateurs paient un produit premium (ici le concert), permettant à la majorité d'avoir un accès gratuit au produit de base (le disque)* » explique Chris Anderson[647].

Afin d'adapter le concept d'établissement stable au monde du numérique, les rapporteurs de la mission d'expertise sur la fiscalité de l'économique numérique Pierre Colin et Nicolas Colin ont estimé qu'une entreprise qui fournit une prestation sur le territoire d'un État au moyen de données issues du suivi régulier et systématique des internautes sur le territoire de cet État doit être regardée comme y disposant d'un établissement stable virtuel[648].

Le rapport propose désormais d'introduire une fiscalité spécifique propre à l'économie numérique. En effet, le rapport Colin et Colin préconise l´instauration d´une fiscalité liée à « *l'exploitation des données issues du suivi régulier et systématique de l'activité des utilisateurs sur le territoire français* ». Cela signifie en fait d'instituer vis à vis des entreprises qui pratiquent un suivi régulier et systématique de l'activité de leurs utilisateurs, un principe similaire à celui de « *pollueur-payeur* »[649].

Cette vision a été critiquée par George BERLIOZ pour son inexactitude car elle dénature les sources de création de richesse dans l'économie numérique. Il explique que

---

Journal Officiel – Édition des Lois et Décrets du 18 juillet 2012, Tome II : procès-verbaux des auditions de la commission d'enquête, page 483.

[645]- CHEVALIER Marc, « *Free! Entrez dans l'économie du gratuit,* par Chris Anderson », *Alternatives Economiques* n° 284 - octobre 2009.

[646]- COLLIN Pierre et COLLIN Nicolas, Op.cit, page 42.

[647]- CHEVALIER Marc, Ibid.

[648]- COLLIN Pierre et COLLIN Nicolas, Op.cit, page 135.

[649]- COLLIN Pierre et COLLIN Nicolas, Op.cit, page143.

les (GAFA) se sont développés parce qu'ils offraient aux internautes un service nouveau que leur concurrent ne pouvait pas proposer. Le cœur de l'économie numérique est la transmission et le traitement de l'information, et la force des entreprises ne réside pas dans le suivi des utilisateurs, mais dans le développement de produits et services qui anticipent les besoins des internautes[650].

Le sénateur M. GUENE Charles[651] a souligné que : *« l'idée du rapport Colin et Colin est donc de faire des données personnelles une nouvelle assiette fiscale, pour imposer enfin les entreprises du numérique à un juste niveau. Ces données présentent en effet l'avantage d'être « au cœur de la création de valeur, faciles à rattacher au territoire et communs à tous les modèles d'affaires » de l'économie numérique. Mais Pierre COLLIN et Nicolas COLIN reconnaissent eux-mêmes qu'une fiscalité spécifique fondée sur l'exploitation des données personnelles ne peut être que transitoire, comme une sorte d'écotaxe « prédateur – payeur » ! ...Le véritable enjeu, la seule solution viable à long terme, c'est bien la relocalisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Or, à ce jour, nous en sommes loin, car pour ce faire, il faudrait un consensus mondial ».*

GOBEL Arthur est d´avis que « *s'il est relativement facile de localiser les lieux de collecte de données, c'est-à-dire les pays dans lesquels sont principalement situés les utilisateurs, il est plus difficile d'attribuer, avec suffisamment de fiabilité une valeur à de telles données, donc de caractérisation d'une nouvelle forme de profil taxable, et ces les raisons pour lesquelles, malgré une intense activité sur le territoires des Etats, les grandes entreprises de l'économie numérique n'y paient quasiment pas d'impôts* ». De plus, le principe de neutralité du réseau interdit une facturation basée sur des données transportées[652].

[650]- BERLIOZ Georges, « *Fiscalité et économie numérique* ».

[651]- *Lors de son intervention* sur le thème plus particulier de la fraude fiscale sur internet dans le cadre du colloque du FONDAFIP « *crise des finances publiques et évasion fiscale* », du 15 novembre 2013 au Sénat français.

[652]- GOBEL Arthur, « *Fiscalité internationale et économie numérique : la juste valeur des Big Data* », Edition Francis Lefebvre, 24 octobre 2015, page 05.

Selon plusieurs auteurs, Facebook, You Tube, Instagram et Tweeter se développent, non pas en traitant des données des utilisateurs, mais en inventant et réinventant des réseaux sociaux créant de nouveaux besoins des utilisateurs[653].

2. La difficulté de calculer les prix de transfert dans l´économie numérique

Les prix de transfert consistent à attribuer la juste valeur aux fonctions, aux risques et aux actifs qui sont employés par une entreprise[654]. Le calcul de prix de transfert s'appuie sur le principe de pleine concurrence[655] universellement accepté, selon lequel les parties liées doivent repartie leur revenu à des fins fiscales comme le feraient des entreprises indépendantes agissant dans des circonstances identiques ou comparables[656].

2.1. L'application du principe de pleine concurrence dans l'économie numérique

Les méthodes de réduction et de transfert les plus couramment utilisées par les EMN sont les prix de transfert. Les multinationales font recours à des déductions multipliées pour les paiements effectués à d'autres entreprises du groupe dans d'autres juridictions sous forme d'intérêts, redevances, honoraires pour services rendus etc. Par exemple, une filiale située dans une juridiction fiscalement avantageuse peut emprunter à un taux d´intérêt avantageux. L´entreprise peut ensuite prêter cet argent à ses filiales situées dans des juridictions à forte fiscalité à un taux d´intérêt plus élevé, réduisant ainsi les revenus de ces filiales[657].

653- GOBEL Arthur, Ibid, page 08.

654- Audition de M. Éric Fourel, BOCQUET Eric, rapport précité, page788.

655- Ce principe, élaboré à l'origine par la Société des nations, figure dans la législation nationale de la plupart des pays et est intégré à l'article 7 et à l'article 9 des Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, ainsi que dans pratiquement toutes les conventions de double imposition. Par prix de transfert , il y a lieu d'entendre les prix pratiqués par une entreprise à l'occasion d'un transfert des biens corporels , des actifs incorporels , ou rend des services à une ou plusieurs entreprises apparentées situées au niveau national ou à l'étranger notamment, les achats et les ventes de biens, de services, redevances, intérêts, garanties, honoraires, cession ou concession de biens incorporels tels que les marques, brevets, et savoir-faire, refacturation de coûts , octroi de prêts sans intérêts ou à intérêts réduits , … etc. Ministère des finances, « *Les prix de transfert problématique de la fiscalité internationale* », Bulletin d'information de la direction générale des impôts, n°67/2013, page 02.

656- OCDE (2013), « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE, page 42.

657- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 114.

Ces mécanismes de surfacturation ou de sous-facturation[658] par rapport au prix du marché visent à optimiser les prix de transfert entre les entités d'un groupe multinational en minimisant le taux d'imposition global[659].

En outre, la méthode des prix comparables sur le marché libre consiste à comparer le prix d´une transaction contrôlée à celui de biens ou de services comparables (y compris de services financiers ou de biens immatériels) dans des transactions sur le marché libre[660]. Ces actifs incorporels comprennent des brevets, des marques. Les droits de propriété industrielle et intellectuelle sont généralement uniques et leur valeur est largement subjective[661]. Mais ils comprennent aussi des actifs incorporels qui ne sont pas encrés dans des droits clairement identifiables : savoir-faire, expertises, etc[662].

Une entreprise peut localiser ses droits de propriété intellectuelle dans un pays autre que celui dans lequel ces activités de R&D se déroulent effectivement. L´objectif est de pouvoir bénéficier d'un traitement fiscal préférentiel, notamment des régimes fiscaux favorisant les brevets[663].

---

[658]- Une étude de l'INSEE sur données françaises à été faite pour étudier les effets des écarts de fiscalité sur les prix de transfert. En effet, comme l'expliquent les auteurs : « *si les multinationales utilisent les prix de transfert pour réduire leur charge fiscale globale, on peut s'attendre à ce que la valeur des échanges intragroupes entre filiales françaises et filiales étrangères soit influencée par les différences de taux d'impôt sur les sociétés. Les entités françaises de multinationales peuvent par exemple facturer moins cher leurs ventes vers les entités localisées dans des pays où le taux nominal d'impôt sur les sociétés est plus faible et, au contraire, facturer plus cher leurs ventes vers les entités localisées dans des pays où le taux nominal est plus élevé qu'en France ; et réciproquement pour les entités étrangères vis-à-vis des entités françaises* ». BOCQUET Eric, « *Evasion des capitaux : Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ces incidences fiscales* », Enregistré à la Présidence du Sénat le 17 juillet 2012 Dépôt publié au Journal Officiel – Édition des Lois et Décrets du 18 juillet 2012, Tome I : rapport, page 63.

[659]- COLLIN Pierre et COLLIN Nicolas, Op.cit., page 31.

[660]- OMD, « *L'évaluation en douane et les prix de transfert* », Juin 2015, page 28.

[661]- ROBINSON David, Op.cit., page 96.

[662]- BOCQUET Eric, Op.cit., Tome I, page 69.

[663]- Commission Européenne, « *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne: cinq domaines d'action prioritaires* », Communication de la commission au parlement européen et au conseil, Bruxelles, le 17.6.2015 COM(2015) 302 final, page 12.

Même si le pays a partir duquel la propriété intellectuelle est transférée exige que le transfert soit effectué dans des conditions de pleine concurrence, les contribuables peuvent adopter des positions agressives qui aboutissent finalement à ce que le transfert soit enregistré à un prix inférieur à au prix du marché[664].

De tels mécanismes peuvent contribuer ou aboutir à l'érosion de la base d'imposition ou à un transfert de bénéfices[665]. Il faut savoir que ces manipulations de prix dans les transactions intragroupes constituent aujourd'hui la première méthode pour déplacer artificiellement des bénéfices. La difficulté est de déterminer le véritable prix des redevances ou des licences de propriété intellectuelle[666].

L'action 8 du plan d'action BEPS était dédiée aux prix de transfert. Ils consistent à examiner les aspects liés aux prix de transfert relatifs aux transactions impliquant des actifs incorporels, dans la mesure ou une mauvaise attribution des bénéfices provenant d´actifs incorporels de valeur a contribué à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices[667].

L'OCDE à travers le projet BEPS a approfondi son code de conduite et ses principes directeurs pour mieux encadrer les prix de transfert et la taxation des actifs immatériels dans le cadre du projet BEPS. Cependant, ces avancées ne rependent pas à l'économie numérique. La possibilité de localiser la vente d'un service numérique dans le pays de son choix est un instrument généralement utiliser dans l´économie numérique. C´est le cas de Google, car tout contrat de vente de services de publicité par Google à un annonceur visant le public français est localisé en Irlande[668].

Toutefois, Google affirme non seulement que le profit revient principalement à l´entreprise qui détient la propriété intellectuelle, mais que le chiffre d'affaires n'est pas du tout localisé en France, seules des activités de marketing y seraient implantées. Compte tenu

---

[664]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 120.

[665]- OCDE (2013), « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE, page 49.

[666]- ROBINSON David, Ibid, page 96.

[667]- OCDE, « *Résumé* », Rapport finaux 2015, 1 janvier 2016, page 34.

[668]- RENOUX Vincent, « *Fiscalité réelle pour un monde virtuel* », Note de synthèse août 2017, Digital New Deal Foundation, page 05.

que les serveurs sont en Irlande et aucune présence physique n´est établie en France et que le contrat est formellement signé par Google Ireland, le juge n'a eu d'autre choix que de considérer que l'activité ne se déroulait pas en France[669].

2.2. La recherche de transactions comparables dans l'économie numérique

Trouver des transactions comparables est déjà une tâche difficile dans l'ancienne économie et devient encore plus complexe dans la nouvelle économie du commerce numérique[670].

GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto ont indiqué que la détermination de la valeur des assiettes fiscales soulève deux problèmes dont il faut tenir compte. D'une part, l'échange d'actifs incorporels, tels que les brevets ou les services de R&D joue un rôle de plus en plus important dans l'économie numérique. De plus, les prix de transfert nettement plus élevés de ces actifs rendent cet échange plus difficile[671].

D'autre part, il est plus difficile et plus coûteux d´obtenir des informations à la fois sur l´objet de la transaction et sa valeur. Dans ce dernier cas, la connaissance du domaine n´est même pas suffisante pour localiser les différents marchés. La documentation des dépenses peut être inexistante ou être disponible en dehors de la juridiction. L´acquisition de la documentation nécessite une collaboration au niveau international, qui peut créer un conflit d'intérêts entre les pays[672].

Il convient également de garder à l´esprit que le nombre de petites transactions augmente et qu'il est de fait difficile d'identifier des transactions comparables. Pour certaines entreprises numériques, les bénéfices sont étroitement liés aux données, ce qui pose le problème de leur caractérisation et de l'attribution de la valeur économique[673].

---

[669]- RENOUX Vincent, Ibid.

[670]- PONS Thierry et GELIN Stéphane, « *Taxation du revenu dérivé du commerce électronique* », Rapport National Francais, Cahiers de droit fuscal international, 55th Congress of theInternational Fisacal Association (IFA), volume LXXXVIa, 2001 San Francisco, KLUWER, The Netherlands, page 402.

[671]- GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto, "*Taxation of the digital economy: the case of online advertising in Italy*", Preliminary draft, June 10th, 2017, page 04.

[672]- GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto, Ibid.

[673]- GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto, Ibid.

FLYNN Channing a indiqué que dans le domaine de l'impression 3D, les entreprises remplaçant les entrepôts mondiaux ou régionaux par des installations de production afin d'imprimer et de distribuer les produits plus près du client. Une multinationale utilisant une société affiliée en tant que distributeur dans un pays. Une fois que le distributeur commence l'impression de pièces de rechange, il peut être considéré comme une usine. Le prix de transfert connexe changerait, mais on ne sait pas comment l'évaluer dans le system actuel[674].

En outre, l'OCDE a souligné que lors de l´établissement des prix de transfert d´actifs incorporels, il est crucial de déterminer quelle entité (ou des entités) du groupe multinational a droit aux revenus que le groupe génère de l'exploitation des actifs incorporels. A savoir, quelle entité du groupe doit assumer les coûts, investissements et autres charges associés au développement, à l'amélioration, à l'entretien, à la protection et à l'exploitation des actifs incorporels considérés[675].

---

[674]- FLYNN Channing, Op.cit, page 12.

[675]- « *La détermination de l'entité est compliqué en raison :*

- un manque de comparabilité entre les transactions portant sur des actifs incorporels effectuées entre des entreprises associées et les transactions de ce type pouvant être identifiées entre des entreprises indépendantes ;

- un manque de comparabilité entre les actifs incorporels en question ;

- la possession et/ou l'utilisation de différents actifs incorporels par différentes entreprises associées appartenant au groupe multinational considéré ;

- la difficulté d'isoler l'effet induit par tel ou tel actif incorporel sur les revenus du groupe multinational considéré;

- le fait que différents membres d'un groupe multinational puissent exercer des activités liées à la mise au point, l'amélioration, l'entretien, la protection et l'exploitation d'un actif incorporel, souvent d'une façon et avec un niveau d'intégration que l'on n'observe pas entre des entreprises indépendantes ;

- les fait que les contributions de différents membres du groupe multinational considéré à la création de valeur incorporelle puissent avoir lieu au cours d'années différentes de celles pendant lesquelles sont réalisés les éventuels gains associés ; et

- le fait que les structures du contribuable puissent être fondées sur des dispositions contractuelles conclues entre des entreprises associées qui dissocient la propriété, la prise en charge du risque et/ou le financement des investissements en actifs incorporels de l'exercice de fonctions importantes, du contrôle des risques et des décisions liées aux investissements d'une façon que l'on n'observe pas dans le cadre de transactions entre

Afin de déterminer si les entreprises associées qui exercent des fonctions ou assument des risques liés au développement, à l'amélioration, à l'entretien, à la protection et à l'exploitation d'actifs incorporels ont reçu une rémunération appropriée sur le marché, il convient de prendre en compte l´étendue et la nature des activités entreprises ainsi que leur montant et la forme de la rémunération payée[676].

KING Kelvin, cofondateur de Valuation Consulting, a indiqué que la valeur d'un actif dépend de sa capacité de générer des recettes et du taux d'actualisation appliqué à ces recettes. Pour celui qui est chargé d'évaluer des actifs incorporels, la tâche ne présente généralement pas de difficulté particulière s´ils sont protégés par une marque, un brevet ou un droit d'auteur. Toutefois, il n'en va pas de même pour les actifs incorporels tels que le savoir-faire, qui peut comprendre le talent, les connaissances pratiques et les connaissances théoriques de la main-d'œuvre[677].

Dans l'action 8 du plan BEPS, l'OCDE a souligné que « *l'expression « actifs incorporels difficiles à valoriser » désigne des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment du transfert entre des entreprises associées, (i) il n'existe pas de comparables fiables et (ii) au moment de la conclusion de la transaction, les prévisions des flux de trésorerie ou de revenus futurs susceptibles d'être tirés de l'actif incorporel transféré ou les hypothèses utilisées pour évaluer l'actif incorporel sont très incertaines, et rendent difficile la prévision du niveau de réussite finale de l'actif incorporel au moment du transfert* »[678].

« Estimer la valeur de marché d'une marque ou d'un brevet consiste à rechercher le prix pour lequel ce type d'actif est vendu sur le marché (prix de cession) ou loué (valeur

---

des entreprises indépendante, et qui peut contribuer à des phénomènes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices ».

OCDE, « *Résumé* », Rapport finaux 2015, 1 janvier 2016**,** page 46.

[676]- OCDE, Ibid, 2014, page 64.

[677]- KING Kelvin, « *La valeur de la propriété intellectuelle, de l'actif incorporel et du fond de commerce* ».

[678]- OCDE, Ibid, page 122.

locative). Certains considèrent qu'évaluer les actifs immatériels revient à valoriser des actifs irréels »[679].

L'OCDE recommande l'utilisation de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices (« *global profit split* ») pour déterminer les conditions de pleine concurrence dans le transfert d'actifs incorporels ou de droits sur un actifs incorporels lorsqu'il est impossible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre[680].

« *La méthode du partage des bénéfices globaux consiste à regarder le groupe dans son ensemble et à démarrer à partir du montant nominal des bénéfices. Le bénéfice total du groupe va ensuite être réparti dans les différentes entités, selon une formule économique basée sur des principes économiques fondamentaux. Les clés de répartition dépendent ainsi des faits et circonstances de chaque cas. Des critères comme les investissements, la propriété intellectuelle ou encore les fonctions humaines importantes seraient applicables* »[681].

Selon l'avocat Malherbe, le principe de pleine concurrence est totalement absurde, car il repose sur la fiction d'une négociation entre parties indépendantes, qui par hypothèse, n'existe pas. Dans un groupe multinational, il est absolument impossible de négocier les termes d'une transaction. En fait, ce système est de par sa nature même complétement dépassé. Les corrections techniques réalisées dans le cadre du plan BEPS pour rendre ce principe plus opérationnel sont inutiles pour les raisons suivantes [682]:

- *Des raisons pratiques : Imaginons qu'une société mère fasse 1000 opérations avec l'une de ses filiales, ce qui paraît très probable, il faudrait alors que l'administration fiscale aille revérifier chacune de ces 1000 opérations. Ce travail semble très laborieux.*
- *Le système de pleine concurrence reste trop limité, puisqu'il ne marche que sur des marchandises fongibles. Pour les propriétés intellectuelles, il n'y a pas de prix du marché sur lequel le contribuable peut se baser. Par exemple, la société Google accorde le droit d'utiliser ses brevets uniquement à ses propres filiales. Le marché n'existe donc pas, et le principe de pleine concurrence est ineffectif ».*

---

[679]- JACQUOT Guy, « *Marques et brevets : quelle valeur ?* », la revue des marques - n°46 - avril 2004, page 19.

[680]- SCHOONBRODT Kévin, Ibid, page 66.

[681]- SCHOONBRODT Kévin, Ibid.

[682]- SCHOONBRODT Kévin, Op.cit, page 71.

Lors du projet BEPS, il a été décidé que les droits d'imposition des pays de résidence et de sources ne feraient pas partie des discussions. L'OCDE a insisté sur le fait que le critère de pleine concurrence devrait être maintenue. Cependant, les arguments en faveur d'une répartition proportionnelle et de l'abandon de la norme de pleine concurrence sont évidents dans leur appel à identifier le pays de vente comme un facteur à prendre en compte dans le calcul des droits d'imposition[683].

Sous-section 2 : La transition vers une fiscalité unitaire des multinationales

La réparation équitable des revenus issus des transactions intra-entreprise d'EMN (prix de transfert)[684] a toujours été un problème international en matière d'impôt sur les sociétés et est devenu encore plus complexe en raison du commerce numérique[685].

Traditionnellement, cette problématique est régie par le principe de pleine concurrence, qui compare les prix des transactions intra-entreprises avec des transactions similaires entre parties indépendantes. Cependant, l´émergence du e-commerce a conduit à l´émergence d´actifs incorporels uniques, qui font l´objet de transactions exclusivement au sein de la multinationale et sont difficiles à comparer du fait que les transactions comparables n'existent pas[686].

En fait, une nouvelle approche fondée sur le principe d´une fiscalité unitaire a d´abord été proposée dans la littérature fiscale puis adoptée par l´Union Européenne. Les partisans de cette approche pensaient que cette nouvelle approche résout les problèmes des prix de transferts en traitant chaque multinationale comme une entreprise unique. Cette dernière présente ensuite des comptes consolidés au niveau mondial à chaque pays dans lequel

---

[683]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 173.

[684]- « *On entend par prix de transfert le prix qu'une entreprise facture à une filiale ou à une succursale pour un produit, un service, un prêt ou pour l'utilisation de biens incorporels tels que des droits ou des redevances de propriété intellectuelle* ». ROBINSON David, « *Des stratégies de changement* », Rapport sur « *L'imposition des sociétés dans le monde et le financement de services public de qualité* », International de l'éducation, Edité par Laura FIGAZOLO et Harris Bob, décembre 2011, page 93.

[685]- JINYAN LI et JONATHAN SEE, « *Electronic Commerce and International Taxation* », page 05.

[686]- JINYAN LI et JONATHAN SEE, Ibid, page 06.

elle opère. Le bénéfice global serait alors réparti entre les différents territoires selon une formule qui reflété la présence économique réel de l'entreprise dans chaque pays[687].

1. Une approche alternative de fiscalité uniforme des entreprises multinationales

L'idée d'une taxation unitaire a été initialement développé par Gordon et Wilson en 1986. La théorie vise en réalité à consolider les assiettes fiscales et appliquer la formule de répartition. En 2011, la Commission européenne a repris cette idée et a proposé une ACCIS facultative pour l'Europe. Il précise que les entreprises multinationales pourraient avoir le choix d´utiliser l'ACCIS ou de maintien le système traditionnel[688]. Cependant, lors de la révision de l'ACCIS en 2015, la Commission Européenne a proposé que les EMN soient imposées sur la base d'une ACCIS obligatoire[689].

1.1. La directive ACCIS de la Commission Européenne

Après être resté quatre ans dans les tiroirs de la Commission européenne, le projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) a pris une place centrale dans son plan d'action du 17 juin 2015 intitulée « *un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires*». L'approche ACCIS a fondamentalement réformé l'impôt sur les sociétés et a apporté une solution globale au problème du transfert de bénéfices en Europe[690].

Le système était en 2011 facultatif[691] et consiste à prendre les bénéfices mondiaux d´une multinationale et a les répartir selon une formule prédéfinie entre les Etats dans

[687]- SOL Picciotto, « *Pour une taxation unitaire des multinationales* ».

[688] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, « *Taxing Profit in Global Economie* », Université d'Oxford, 2019, page 157.

[689]- RICHTER Wolfram F. et BREUR Markus, "*Pricing the Transfer of Intellectual Property: A Plea for Regulated and Internationally Coordinated Profit Splitting*", October 2015, page06.

[690]- COMMISSION EUROPÉENNE, « *Paquet de mesures contre l'évasion fiscale: prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne* », Communication de la commission au parlement européen et au conseil, Bruxelles, le 28.1.2016 COM(2016) 23 final, page 04.

[691]- Art.6 de la directive du Conseil de l'UE concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) :

lesquels elle exerce ses activités, en fonction de sa présence économique réelle dans chaque pays[692].

Cependant, en 2016, afin de redynamiser l'ACCIS, la Commission a présenté une nouvelle proposition visant à rendre l´ACCIS obligatoire pour empêcher le transfert de bénéfices[693].

---

1. Une société relevant du champ d'application de la présente directive et qui est résidente fiscale dans un État membre peut opter pour le régime établi par la présente directive conformément aux conditions qui y sont prévues.

2. Une société relevant du champ d'application de la présente directive et qui n'est pas résidente fiscale dans un État membre peut opter pour le régime établi par la présente directive conformément aux conditions qui y sont prévues au regard d'un établissement stable dont elle dispose dans un État membre.

3. Aux fins des paragraphes 1 et 2, toute société dont le siège social, le lieu de constitution ou le lieu de direction effective est situé dans un État membre et qui n'est pas, en vertu d'un accord conclu entre cet État membre et un pays tiers, considérée comme un résident fiscal de ce dernier est considéré comme résidant fiscalement dans l'État membre en question.

4. Lorsque, conformément au paragraphe 3, une société est résidente dans plus d'un État membre, elle est considérée comme résidante dans l'État membre dans lequel est situé son lieu de direction effective.

5. Si le lieu de direction effective d'un membre d'un groupe de transport maritime ou d'un groupe de transport fluvial est situé à bord d'un navire ou d'un bateau, il est considéré comme étant situé dans l'État membre du port d'attache du navire ou du bateau, ou, s'il n'existe pas de port d'attache, dans l'État membre de résidence de l'opérateur du navire ou du bateau.

6. Une société résidente d'un État membre qui opte pour le régime établi par la présente directive est assujettie à l'impôt sur les sociétés dans le cadre de ce régime pour tous les revenus sans distinction de leur source, que ceux-ci proviennent ou non de son
État membre de résidence.

7. Une société résidente d'un pays tiers qui opte pour le régime établi par la présente directive est assujettie à l'impôt sur les sociétés dans le cadre de ce régime pour tous les revenus issus d'une activité réalisée par l'intermédiaire d'un établissement stable dans un État membre ». COMMISSION EUROPÉENNE, « *Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)* », Bruxelles, le COM (2011) 121/4, 2011/0058 (CNS), page 23.

[692]- Tax Justice Network, Ibid, page 03.

[693]- Commission européenne, Fiscalité et union douanière, « *Assiette commune consolidé pour l'impôt des sociétés* ».

L'harmonisation concerne uniquement le calcul de l'assiette imposable et ne s'étend pas aux taux. Chaque État membre applique son propre taux correspondant à sa part dans l'assiette imposable du contribuable[694].

La formule de répartition de l'ACCIS fait référence a trois facteurs : chiffre d'affaires, immobilisations corporelles et la main d'œuvre. Contrairement à la comptabilité séparée, la consolidation de la base imposable présente la particularité de permettre l'élimination de tous les revenus intra-groupes. Il est déjà d'usage dans certains pays comme les Etats-Unis, le Canada et l´Australie[695].

Cette formule reflète largement le lieu où se situe l´activité économique de l'entreprise, même si elle est considérée par l'ACCIS comme une forme de taxation basée sur la source[696].

D'autre coté, la localisation des actifs incorporels joue un rôle très important dans la répartition des bénéfices dans le cadre du régime traditionnel, mais est totalement absente des facteurs de répartition traditionnels. Cette exclusion est en réalité justifiée par le fait que la valeur et l'emplacement de ces actifs sont très difficiles à déterminer[697].

WOLFRAM F. Richter et BREUER Markus ont en outre souligné que la propriété intellectuelle et les actifs incorporels revêtent une importance croissante pour les entreprises multinationales. Heckemeyer et Overesch (2013) estiment que 72% des transferts de bénéfices sont dus aux prix de la propriété intellectuelle dans les transactions intra-entreprises et à l'emplacement stratégique des droits de propriété. Une taxation efficace de la propriété intellectuelle est une tâche difficile. L´inconvénient de la proposition ACCIS est

[694]- COMMISSION EUROPÉENNE, « *Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)* », Bruxelles, le COM (2011) 121/4, 2011/0058 (CNS), page 06.

[695]- EL BAKKALI Mohamed et GÉRARD Marcel, Op.cit, page 49.

[696] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, « *Taxing Profit in Global Economie* », Université d'Oxford, 2019, page 156.

[697] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid.

qu´elle crée des incitations à délocaliser les activités de R&D vers les pays à faible fiscalité[698].

Cependant, le principe de l'unanimité en matière fiscale bloque la plupart des initiatives d'harmonisation fiscale et montre la difficulté de trouver une position acceptable pour tous les États membres[699].

1.2. L'évaluation de la proposition ACCIS

Certaines études et données montrent qu'il existe un découplage croissant entre le lieu où les entreprises opèrent et investissent et le lieu où les bénéfices sont déclarés à des fins fiscales[700].

L'OCDE explique que les activités commerciales réelles sont généralement identifiées par des éléments tels que les ventes, le nombre effectif, la masse salariale et les actifs immobilisés. Le transfert des bénéfices des activités mobiles s´effectue vers les pays où ils bénéficient d'un traitement fiscal favorable. Cependant, les données comptables sous-jacentes ne prennent pas toujours en compte de certains actifs spécifiques, notamment mobiles[701].

L'activité doit être comprise en termes de chiffre d'affaires (désignerait le produit de toutes les ventes de biens et prestations de services réalisées dans un Etat donné), de clientèle ou encore d'actifs physiques, d´actifs corporels et incorporels de la société, ainsi d´actifs financiers. Ces derniers sont les plus mobiles et sont négligés par le projet ACCIS[702].

Daniel Gutmann a souligné que « *les actifs financiers et les actifs incorporels, qui sont les plus mobiles, sont donc négligés par la clef de répartition proposée, ce qui constituerait un progrès dans la prévention de l'évasion fiscale, mais aussi une solution nécessairement*

---

[698]- WOLFRAM F. Richter, BREUER Markus, "*Pricing the Transfer of Intellectual Property: A Plea for Regulated and Internationally Coordinated Profit Splitting*", October 2015.

[699]- Revue européenne des médias et du numérique, « *Fiscalité des multinationales, fiscalité du numérique : une réponse coordonnée en vue* », Institut de Recherche de l'Européen Business School, UNIVERSITÉ PANTHÉON-ASSAS PARIS 2, N°33, 2014-2015, page 17.

[700]- OCDE, « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE, 2013, page 25.

[701]- OCDE (2013), Ibid, page 27.

[702]- OMD, « *L'évaluation en douane et les prix de transfert* », Juin 2015, page 29.

transitoire puisque ces actifs sont bien constitutifs d'une valeur sur laquelle les États d'origine peuvent légitimement afficher des prétentions fiscales »[703].

L´institut Lithuanian Free Market a affirmé que l´ACCIS ne prend pas compte les pratiques modernes dans lesquels la valeur d´un produit se compose également de l´image de la marque, des noms de marque et d´autres facteurs subjectifs[704].

En fait, les règles doivent prendre en compte les services numériques et les actifs incorporels qui permettent aux entreprises d'échapper à l'impôts dus en vendant de la publicité ou des droits de PI par l´intermédiaire de filiales situées dans des paradis fiscaux[705].

GERARD estime que l'assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés est une réforme valable a condition que la formule soit fondée sur des critères difficilement manipulables[706].

Le doctorant Shu-Chien Chen du Centre for Tax Law de l'université d'Amsterdam a mené une étude analysant les règles de consolidation des pertes dans le cadre de la directive ACCIS qui adopte la formule supranationale en comparaison avec trois autres systèmes nationaux de consolidation fiscale (Pays-Bas, les États-Unis, Australie)[707].

Le doctorant a souligné que la directive ACCIS prévoit de nouvelles règles transfrontalières pour compenser les pertes au sein d´un groupe, ce qui est souhaitable pour les multinationales de l´UE. Toutefois, la nouvelle directive ACCIS présente également certaines lacunes, dans la mesure ou les contribuables peuvent compter sur des pertes afin d'éviter leur fardeau fiscal. Le doctorant a proposé une solution, qui selon lui est plus efficace pour prévenir le transfert de bénéfices et l'accélération des pertes avant la consolidation des compensations dans le cadre de la directive ACCIS : l´harmonisation complète du taux d´imposition des sociétés dans l´UE[708].

---

[703]- BOCQUET Eric, Op.cit, Tome I, page 318.

[704]- Lithuanian Free Market Institue, "*The Effect of Harmonisation of the CorporateTax Base in the EU*", 17 november 2015.

[705]- Industriall European Trade Union, « *Companies have to invest in jobs, not in tax havens* », Mars 2015.

[706]- CLAUSING Kimberly A, Ibid, page 75.

[707]- CHEN Chu-Chien, "*Playing With Losses Under The CCCTB Directive?*", PhD Candidate, University of Amsterdam, Amsterdam Centre for Tax Law, page 03.

[708]- CHEN Chu-Chien, Ibid, page 34.

Selon le groupe BEPS Monitoring, l´introduction d´une fiscalité uniforme signifie que l'entreprise multinationale devrait être considérée comme une seule entreprise individuelle et que les bénéfices doivent être reparties à l´aide de la méthode de répartition par formule. En effet, toutes les filiales doivent déclarées leurs activités économiques. De telles réformes nécessitent une longue période et peuvent prendre jusqu'à cinq ans[709].

Cependant, même si ces mesures étaient en place, le problème de la facilité de manipuler les données pourrait se poser. Par conséquent, une révolution conceptuelle devrait être réalisée en déclarant l´intégralité des bénéfices, qui sont moins difficiles à manipuler, y compris les informations sur les actionnaires, la localisation et les comptes bancaires d´un groupe selon une formule objective[710].

En outre, ACTIONAID a souligné que l'ACCIS pourrait être efficace contre la concurrence fiscale si elle était combinée a un impôt sur les sociétés et a la fixation d'un taux minimum européen pour empêcher les pays de tenter d´exclure certains types de revenus de la base imposable. Par ailleurs, l'Allemagne et la France ont lancé l'idée d'un taux européen commun d'impôt sur les sociétés en 2015[711]. De même, le sénateur Claude KERN a souligné qu´on ne peut espérer empêcher une optimisation fiscale tant que l´assiette fiscale et les taux d´imposition varient d´un pays à l´autre au sein même de l´UE[712].

Selon le fiscaliste Vincent Drezet, le taux d'imposition est le deuxième critère déterminant pour le calcul de l'impôt sur les sociétés. Sans harmonisation de ces deux valeurs (assiette fiscale et taux d'imposition), il sera toujours possible pour certains Etats de proposer des régimes fiscaux aux taux extrêmement bas, voire nuls[713].

---

[709]- EUROPEAN PARLEMENT, DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES POLICY DEPARTMENT A: ECONOMIC AND SCIENTIFIC POLICY," *Tax challenges in the digital economy*", June 2016, page 67.

[710]- EUROPEAN PARLEMENT, DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES POLICY DEPARTMENT A: ECONOMIC AND SCIENTIFIC POLICY, Ibid.

[711]- ACTIONAID, "*LEVELLING UP: Ensuring a fairer share of corporate tax for developing countries*", July 2015, page 26.

[712]- Sénat Français, Réunion interparlementaire sur les rescrits fiscaux : communication de M. Claude Kern, 01 juillet 2015.

[713]- BLUM Elena, « *Union européenne : vers une assiette commune de l'impôt des sociétés* ».

2. La proposition d'un concept global de répartition des bénéfices selon une formule

Dans le système fiscal traditionnel, si un groupe multinational ne possède pas de filiale ou d'établissement stable dans le pays du marché, le bénéfice associé à la vente à distance de biens et services est attribué à l'entreprise vendeuse. Le système de RPAI, en revanche, tenterait d´attribuer le bénéfice résiduel au pays du marché[714].

La relative immobilité du client crée des avantages significatifs, notamment en termes de résistance à l'évitement fiscal. Ces avantages pourraient bien être suffisamment importants pour justifier une réforme visant à attribuer des droits d'imposition au pays de destination[715].

2.1. La répartition des bénéfices résiduels en fonction du revenu (RPAI)

Le Pr. DEVEREUX a proposé d´utiliser la méthode d'attribution des bénéfices résiduels par revenu (RPAI) qui consiste à attribuer des droits d'imposition sur les bénéfices courants aux pays dans lesquels s´exercent les fonctions et les activités comme dans le système existant. Cependant, le bénéfice résiduel est attribué selon l´approche RPAI au marché, ou à au pays de destination, dans lequel les ventes à des tiers sont effectuées[716].

Le RPAI est un système hybride. Cette approche consiste en fait à distinguer dans un premier temps un profit courant et un profit résiduel. Le RPAI vise à imposer toutes les fonctions et activités commerciales au sein d'une entreprise multinationale, à savoir la recherche et le développement (R&D), la fabrication, les activités générales et administratives, les ventes et le marketing et autres, qui se découlent dans les pays où ces fonctions et activités se déroulent[717].

Toutefois, un bénéfice de routine ne sera attribué aux fonctions et activités d'une multinationale dans un pays donné que si les seuils d'ES existants sont atteints. Le bénéfice

---

[714] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, « *Taxing Profit in Global Economie* », Université d'Oxford, 2019, page 236.

[715] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 191.

[716]- DEVEREUX Michael, Ibid.

[717] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 207.

courant est plutôt calculé à l´aide de méthodes connues de prix de transfert. Ensuite, le profit résiduel, qui résulte de la différence entre le profit total de la multinationale et la somme des bénéfices courants de tous les pays, serait réparti entre les pays de destination selon une formule[718].

Selon ce calcul, le bénéfice résiduel d'une multinationale est attribué à un pays de destination, qu'elle vende des biens ou des services par l'intermédiaire d'une entité juridique locale, d'une succursale locale ou à distance[719].

Le revenu brut résiduel (RGI) généré dans chaque pays de destination correspond à la valeur des ventes à des tiers dans ce pays, moins les couts encourus dans ce pays, plus la valeur de transfert des biens et services achetés par d'autres parties du groupe multinational. La valeur de transfert est basée sur les coûts encourus dans les fonctions et activités pertinentes du vendeur et sur les bénéfices de routine associées à ces coûts[720].

Cependant, les coûts (et les bénéfices de routine associées) qui ne peuvent être attribués à une production ou une vente spécifique sont partagés entre les filiales des pays de marché et déduits pour déterminer le bénéfice résiduel sur la base d´une formule de répartition. Cette approche peut être appliquée à n´importe laquelle des catégories importantes de coûts non imputables : frais de ventes et de marketing, frais généraux et administratifs, recherche et développement et frais intérêts[721].

En répartissant les bénéfices résiduels entre les pays de destination, le lieu d'imposition devient plus transparent, moins mobile et plus équitable puisqu'il inclut tous les pays impliqués dans la génération des bénéfices d'une multinationale[722].

---

718 - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 207.

719 - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 228.

720 - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 232.

721 - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 209.

722 - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 207.

En principe, un lieu plus immobile que le lieu de consommation est plus susceptible d´être la résidence du consommateur que le lieu de consommation. En effet, le RPAI devrait s´appliquer au lieu de résidence du consommateur et non au lieu où il a effectué un achat. Cela pourrait être réalisé en vendant des services publicitaires en ligne là où se trouvent les utilisateurs sur les appareils desquels les publicités apparaissent, plutôt que là où se trouvent l'acheteur ou le vendeur des services publicitaires. Cependant, cette logique différée largement de celle du Trésor britannique, qui a justifié sa proposition de taxer les bénéfices détournés au motif que les utilisateurs créent de la valeur[723].

Cependant, dans de nombreux cas, il peut être difficile de retracer la résidence des personnes lors de transactions transfrontalières. Dans ce cas, le lieu d'achat des biens et des services peut être le lieu optimal d'imposition[724].

En outre, la relative immobilité du pays de destination devrait également signifier que la localisation des activités de la multinationale est moins sensible aux différences fiscales entre les pays. En fait, si la production a lieu dans un pays et la vente dans un autre, l'imposition dans le lieu de vente ne devrait pas affecter le lieu de production[725].

2.2. Les critiques de la méthode de répartition par formule

La méthode de répartition par formule a été largement discutée du fait qu'elle entraine des recettes fiscales plus élevées pour les pays à fiscalité élevée que pour les pays à fiscalité faible. Selon une étude de Fuest., les conséquences fiscales de la résidence et de la forme juridique ne s´appliquent plus. AZAM Rifat a souligné que le caractère mondial et anonyme du commerce numérique complique la détermination des pays concernés par l'application de la formule[726].

Cependant, Malherbe et Gambini, membres de l'ONG CNCD, sont favorables à cette méthode de répartition par formule. Ils ont précisé que la répartition sur la base d'une

723 - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 249.

724 - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 202.

725 - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 207.

726- AZAM Rifat, Op.cit, page 14.

formule prédéterminée basée uniquement sur trois clés de répartition, à savoir les ventes, le personnel et les actifs est arbitraire. Ils pensaient qu'elle faciliterait la compréhension des activités des multinationales et rendrait les activités transfrontalières plus rentables[727].

A l'inverse, Schaffers ne considère pas approprie la méthode de répartition sur la base d'une formule arbitraire, car elle reste une définition standard qui ne repose pas sur la réalité économique. Il met également en garde l'utilisation du chiffre d'affaires comme clé de répartition. De nombreux exemples prouvent que ce critère est très manipulable. A titre d´exemple les ventes de Google Europe, attribuées à la filiale irlandaise[728].

Le FMI souligne qu'une répartition par formule limiterait les problèmes des prix de transfert, mais créerait de nouvelles difficultés liées aux facteurs utilisés pour répartir les profits entre les juridictions et ne modifierait pas de manière significative l'assiette fiscale vers les pays en développement[729].

De plus, les charges d'intérêts, qui constituent l'un des principaux outils de planification fiscale seront déduites du bénéfice courant et résiduel lors de la détermination de l'assiette fiscale du RPAI[730].

L'OCDE a analysé les mérites de la répartition par formule et a conclu qu'elle ne remplacerait pas avantageusement le principe de la pleine concurrence. En 2002, l'OCDE a indiqué qu'il s'agissait d'une méthode arbitraire et irréaliste pour déterminer les obligations fiscales[731].

Certains auteurs, comme Altshuler et Grubert ou Hines, craignent qu'une répartition par formule ne génère ses propres distorsions. Par exemple, les deux études soulignent que la répartition par formule peut donner lieu à des manipulables en vue de fusions et de transferts de bénéfices. Les entreprises des pays à fiscalité élevée seraient incitées à vendre des gammes de produits provenant de filiales à faible marge afin de réduire les poids des

[727]- SCHOONBRODT Kévin, Ibid, page 66.

[728]- SCHOONBRODT Kévin, Ibid.

[729]- International Monetary Fund (FMI), "*Spillovers in international corporate taxation*", IMF POLICY PAPER, Washington, D.C. May 9, 2014, page 40.

[730] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, « *Taxing Profit in Global Economie* », Université d'Oxford, 2019, page 237.

[731]- ROBINSON David, « *Des stratégies de changement* », Op.cit, page 96.

facteurs de la formule dans ces pays. Dans les pays à faible fiscalité, les entreprises seraient encouragées à acheter des entreprises pour augmenter le poids des facteurs[732].

Nous sommes tout à fait d'accord avec Vogel, qui souligne que la neutralité internationale exige qu'un contribuable qui réalise des bénéfices dans un autre pays ou sur un autre marché doit être imposé. Cela ne peut être réalisé que lorsque chaque pays se restreint à imposer les revenus provenant de sources nationales. La fiscalité mondiale est incompatible avec ce principe de neutralité[733]. Nous pensons toutefois qu'une harmonisation complète des taux mondiaux de l'impôt sur les bénéfices serait nécessaire pour éliminer les échappatoires entre les pays.

[732]- CLAUSING Kimberly A, Op.cit, page 74.

[733]- ADEMI Petrit, "*PE Threshold for business profits in E-commerce context*", 02 juin 2014, LUND UNIVERSITY, École d'économie et de gestion, Département du droit des affaires, Droit fiscal européen et international, HARN60, Thèse de maîtrise, page 19.

Chapitre II : La nature de l'activité génératrice de profit, un critère essentiel pour déterminer sa source

Bien que la définition de redevances soit largement identique dans les modèles de convention de l´ONU et de l'OCDE, il existe quelques différences importantes. L'élément commun de la définition est la couverture des 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 (dites redevances de droits d'auteur), 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 (dites redevances industrielles) ou pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (souvent appelées paiements en ce qui concerne le savoir-faire couvrant essentiellement des connaissances et une expérience confidentielles) [734].

Dans plusieurs traités, les dispositions de l'article 12 sur les redevances ont été étendues pour couvrir certains services techniques. Dans des articles distincts traitant des frais pour services techniques qui font référence aux services de gestion, services techniques ou de conseil sans définir ce terme, ils sont traités comme des redevances. L'impôt dans le pays source est permis sur une base brute à un taux fixe. Un système de retenue à la source efficace doit être adopté pour faire en sorte que la taxe imposée aux fournisseurs de services non-résidents peut être collectée efficacement[735].

Toutefois, l'interprétation des conventions fiscales diffèrent de celle prévue par le droit interne, ce qui peut donner lieu à des difficultés importantes en ce qui concerne [736]:

- *la frontière entre certains types de droits d'usage et les ventes partielles (par exemple le transfert de droits constituant un bien distinct et spécifique) ;*
- *la frontière entre les redevances et les honoraires pour services techniques et aussi les contrats mixtes (certaines conventions comprennent des dispositions sur les services*

[734]- Nations Unies, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », Édité par Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka Itc, New York 2015, page 315.

[735]- ARNOLD Brian, Ibid, page 49.

[736]- Nations Unies, Ibid, page 315.

techniques dans l'article sur les redevances ou comprennent un article distinct sur ces services) ;

- *la frontière entre l'usage du savoir-faire, les services et les revenus de location dans le contexte des satellites et d'autres moyens de communication ;*
- *la frontière entre les redevances et les droits de distribution de produits et services ;*
- *les aspects spécifiques de l'usage et du transfert de différents types de logiciels ;*
- *la classification des rémunérations dans le contexte du commerce électronique ;*
- *l'application de différents taux pour différents types de redevances*.

De fait, dans la première section nous examinons la fourniture de service comme un outil d'érosion de la base d'imposition. Cependant, la deuxième section aborde les difficultés liées a la répartition du revenus imposables entre les différentes juridictions

Section 1 : La prestation de services, un outil d'érosion de l'assiette fiscale

Alors que les progrès des technologies de l'information et de la communication ont facilité le commerce international des services, tels que les services juridiques, comptables, médicaux et autres services de consultation, la pression sur les règles de fiscalité internationale applicables à ces services s´accroit[737].

Cependant, le plan d'action BEPS de l'OCDE n'identifie pas la prestation de services comme un moyen d'éroder l'assiette fiscale des pays qui nécessitent une action. En outre, les pays en développement sont de plus en plus préoccupés par l'érosion de leur assiette fiscale intérieure. Cela se fait généralement par le biais de paiements effectués par des résidents ou une société d´un groupe multinational pour des services de gestion, de conseils techniques fournis par des sociétés non-résidentes affiliées[738].

Bien que certains pays en développement disposent de règles spécifiques concernant les revenus provenant de services techniques dans leurs droits nationales et leurs traités fiscaux, ces types de services ne sont souvent pas bien définis. Certains pays établissent une distinction entre l'assistance technique, qui implique généralement un transfert de savoir-faire ou de compétences techniques (analogue au transfert du droit d'utiliser la propriété

[737]- Department of the Treasury Office of Tax Policy, "*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*", November 1996, page 04.

[738]- ARNOLD Brian, "*The Taxation of Income from Services*", page 44.

intellectuelle) et les services techniques, qui impliquent l'application de produits de connaissances ou de compétences spécialisés[739].

Sous-section 1 : Les implications fiscales de la numérisation de l´économie sur la qualification des revenus

Les contrats d'assistance administrative entre entreprises d'un même groupe couvrent différents domaines de compétence administrative. Il peut s'agir notamment de prestations comptables, juridiques (résolution des litiges), fiscales (préparation des déclarations), services informatiques, prestations commerciales, etc[740].

Cependant, les services qui impliquent un savoir-faire doivent être particulièrement pris en compte, car il est difficile de séparer le transfert du service de celui du bien incorporel. Du fait, il faut donc analyser la nature du transfert pour réduire le risque de duplication. En fait, l´octroi d'une licence de savoir-faire est susceptible d'inclure une assistance technique ou des conseils de commercialisation. Il existe une frontière difficile entre la redevance destinée à compenser un transfert de savoir-faire et la rémunération versée pour la fourniture de service[741].

La position de l'OCDE est de qualifier les paiements de services plutôt que de redevances ou de frais techniques[742]. L'article 7.14 des principes OCDE applicables en matière de prix de transfert cite notamment « *les services administratifs comme la planification, la coordination, le contrôle budgétaire, les conseils financiers, la comptabilité, la vérification des comptes, les services juridiques, l'affacturage, les services informatiques, les services financiers, la gestion du risque de taux d'intérêt et de change, le*

[739]- ARNOLD Brian, "*The Taxation of Income from Services*", page 44.

[740]- Compta-online.com, « *Les conventions de managements fees : nouveau terrain de chasse de l'administration* », 01 septembre 2013, disponible sur l'adresse, https://www.compta-online.com/les-conventions-de-management-fees-nouveau-terrain-de-chasse-de-administration-ao531, consulté le 07 aout 2017.

[741]- DIALIGUE El hadji, « *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal* », le 7 juillet 2011, Université Paris-est, page 102.

[742]- EUROPEAN PARLEMENT, DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES POLICY DEPARTMENT A: ECONOMIC AND SCIENTIFIC POLICY," *Tax challenges in the digital economy*", June 2016, page 36.

refinancement, l'assistance pour la production, les achats, la distribution et la commercialisation, et enfin, les services de gestion du personnel notamment en ce qui concerne le recrutement et la formation »[743].

En revanche, le modèle de convention de l'ONU tend a classer les redevances, les paiements pour les services TIC, le cloud computing et l'utilisation des données, etc, dans le secteur numérique de redevances. En conséquence, certains pays comme l'Arabie saoudite ont adopté le concept d'établissement permanent virtuel basé sur le modèle fiscal de l'ONU[744].

1. La qualification des paiements pour les services techniques

La dématérialisation dans le contexte de l´économie numérique est la transformation de tout objet matériel en quelque chose de virtuel ou de numérique. Tout ce qui peut être numérisé peut-être livrer en ligne ou dématérialisé. Un exemple courant est la vente et la livraison en ligne d'informations ou de divertissement qui était auparavant livrés sous forme physique, tels que des livres, des journaux, des films ou des émissions de télévision. De plus, les progrès des technologies d'impression 3D ont le potentiel de transformer des produits manufacturés (par exemple des machines et des pièces de rechange) en actifs incorporels (tels que les plans et les spécifications de licences) permettant aux clients de produire les objets physiques quand ils en ont besoin[745].

Cependant, la part du commerce numérique dans les « *actifs incorporels* » ou des « *biens et services numérisés* » est en augmentation. Elargir la gamme des services par la dématérialisation. Les services peuvent être fournis numériquement plutôt qu´en personne. Les biens peuvent être convertis en services, pouvant être livrés en ligne. Par exemple, les logiciels devaient initialement être installés localement sur un ordinateur à l´aide d'un disque physique. Aujourd´hui, de nombreuses applications logicielles prennent la forme virtuelle

[743]- OCDE, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », 22 juillet 2010, version complète.

[744]- EUROPEAN PARLEMENT, DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES POLICY DEPARTMENT A: ECONOMIC AND SCIENTIFIC POLICY, Ibid.

[745]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", page 495.

d´un site Web (par exemple, Dropbox) qui fournit un service accessible sur Internet sans nécessité de support de distribution local[746].

Les points de vente traditionnels dans le pays du marché peuvent être remplacés par des licences en ligne de logiciels ou de spécifications si les produits peuvent être produits par impression 3D[747].

S´exprimant au nom des Nations Unies, Jinyan Li a souligné que la dématérialisation brouille la distinction traditionnelle entre biens et services. Une vente traditionnelle de biens corporels peut être transformée en une licence pour télécharger un fichier numérique. L'utilisation de la technologie d'impression 3D peut en outre convertir les biens (profit commercial) en actifs incorporels (redevances ou honoraires pour services techniques) si la fabrication directe pour la livraison évolue vers une licence de conception pour impression à distance directement par les acheteurs. Les paiements pour l'informatique en nuage sont-ils des services techniques, des redevances pour l'utilisation de droits de propriété intangibles ou des services généraux [748]?

Les frais pour les services en ligne, tels que le cloud computing et la réservation de voyages en ligne, ne donnent généralement pas lieu à des redevances ou à des frais de service technique à des fins fiscales, même si la technologie génère de tels frais. En effet, la retenue à la source sur les redevances est évitée lorsque les paiements sont caractérisés comme des services générant des bénéfices pour l'entreprise. La croissance de l'économie numérique entraîne la disparition de la retenue à la source traditionnelle sur les redevances érodant ainsi la base imposable des pays en développements[749].

Cependant, le modèle de l'ONU de 2014 ne contient pas des dispositions spécifiques sur les revenus provenant de services techniques fournis par un résident d'un Etat à un résident de l'autre État contractant. L'article 12 du modèle onusien ne couvre pas les frais de services techniques, car la définition des redevances à l'article 12(3) est limitée aux paiements pour l'utilisation ou le droit d'utiliser, la propriété intellectuelle, du matériel ou

[746]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", page 496.

[747]- NATIONS UNIES, Ibid, page 502.

[748]- NATIONS UNIES, Ibid, page 507.

[749]- NATIONS UNIES, Ibid, page 507.

des informations. Cependant, le Comité d'experts des Nations Unies envisageait l'imposition des services pendant plusieurs années[750].

Ariane Pickering a indiqué que la définition des redevances à l'article 12 du modèle de l´ONU inclut les paiements pour des informations liées à l´expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (savoir-faire). Même si les honoraires pour les services et l´assistance technique ne sont généralement pas considérés comme relevant de la portée de cette définition, les commentaires des Nations Unies notent que « *certains pays ont tendance à assimiler la fourniture de travail intellectuel et de services techniques à la fourniture d'informations ayant trait à l'expérience industrielle, commerciale ou scientifique et par conséquent à considérer leur rémunération comme des redevances* ». Les pays qui partagent ce point de vue, devraient le clarifier lors des négociations[751].

Dans certaines conventions, le terme redevances dans l'article 12 est spécifiquement élargi pour englober les honoraires pour services ou assistance techniques, ou un article distinct sur les honoraires pour services techniques. Des difficultés surviennent souvent lorsqu´il s´agit de décider si les paiements doivent être qualifiées de rémunération pour services techniques ou une assistance[752].

Bien que les termes ne soient généralement pas définis, les services techniques incluent souvent, expressément ou par l'interprétation, les services de nature technique, de gestion ou de conseil. Le terme assistance technique est souvent utilisée dans le contexte des services liés au développement ou au transfert de technologie. Cependant, la signification exacte de ces termes n'est pas claire et la compréhension de leur portée diffère d'un pays à l'autre[753].

En fait, les honoraires pour services techniques payés à des non-résidents sont souvent soumis à une retenue à la source en vertu du droit interne. Selon l'article 12, le pays source a le droit de percevoir ces honoraires au moyen d´une retenue à la source. Toutefois, si les

---

[750]- ARNOLD Brian, "*The Taxation of Income from Services*", Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, United Nations Department of Economic and Social Affairs, May 2013, page 03.

[751]- Nations Unies, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », page 264.

[752]- Nations Unies, Ibid, page 264.

[753]- Nations Unies, Ibid.

honoraires sont perçus par l´intermédiaire d'un ES ou d'une base fixe situé dans l'État de la source, ils doivent dans ce cas être imposés sur la base du montant net conformément aux règles applicables aux bénéfices d'entreprise[754].

A titre d'exemple, « *Right Florists est une société basée en Inde qui faisait de la publicité sur les moteurs de recherche fournis par Google (Irlande) et Yahoo (États-Unis). Google et Yahoo avaient tous deux des serveurs Web situés en dehors de l'Inde. Les problèmes étaient de savoir si les paiements à Google et à Yahoo étaient assujettis à la retenue à la source indienne en tant que « frais de service technique » et si Google et Yahoo percevaient les frais par le biais d'un ES en Inde. Le Tribunal a jugé que les frais de publicité comme n'étant pas des services techniques et qu'un moteur de recherche, qui n'est présent qu'en Inde par le biais de son site Web, ne peut être un ES. Prenons l'exemple de Right Florists. Google et Yahoo ont perçu des honoraires auprès d'un fleuriste indien pour des publicités en ligne destinées principalement aux résidents indiens et à d'autres entreprises locales. Vraisemblablement, les frais de publicité étaient calculés sur la base du nombre de clics ou d'impressions des internautes qui recherchaient des fleuristes en Inde (ou dans un lieu spécifique en Inde). Plus le nombre de clics des utilisateurs indiens sont élevé, plus les frais de publicité que Google et Yahoo générés seraient importants. Pour des raisons fiscales, cependant, aucun bénéfice n'a été attribué à l'Inde faute d'absence d'ES. Même si un site Web était considéré comme un ES, le site Web ne générerait aucun bénéfice. C'est l'algorithme et le serveur hôte qui seraient censés avoir généré des bénéfices, et ils étaient en dehors de l'Inde* »[755].

2. L'érosion de la base d'imposition par des prestataires de services non-résidents dans les pays sources

L'assiette fiscale des pays en développement peut être érodée par les services fournis par des prestataires non-résidents s´ils ne disposent pas d'ES ou de base fixe dans le pays en développement. En fait, les revenus provenant de services ne peuvent pas être imposable par le pays en développement en vertu de son droit interne ou des dispositions d'une convention fiscale applicable. Même si le prestataire de services non-résident a un ES ou une base fixe

[754]- NATIONS UNIES, Ibid, page 288.

[755]- NATIONS UNIES, Ibid, page 502.

dans le pays en développement, ce pays peut ne pas être en mesure d'imposer les revenus de services qui ne sont pas imputables à un ES ou à la base fixe[756].

Une entreprise multinationale dont une société du groupe opère dans un pays en développement peut engager une autre société du groupe basée dans un pays à faible fiscalité pour fournir divers services à la société du pays en développement. Ces services, qui comprennent souvent des services juridiques, des services de comptabilité, des services de gestion et des services techniques, peuvent ne pas nécessite que des employés du prestataire de services non-résident soient présents dans le pays en développement pendant de longues périodes. Il est difficile pour les pays en développement de contrecarrer ce type de planification fiscale, même avec la mise en place de règles anti-évitement efficaces. Certains pays ont insisté sur un délai inférieur à 183 jours pour minimiser les restrictions sur leur capacité d´imposition[757].

Conformément aux articles 7 et 14 du modèle onusien (uniquement de l'article 7 du modèle de l'OCDE), les résidents d'un État ne sont imposables sur leurs revenus de services que s'ils exercent leur activité par l'intermédiaire d'un ES ou base fixe dans l'autre État. En vertu de l'article 5(3b) du modèle onusien, un non-résident dispose d´un ES s'il fournit des services dans l'autre État pendant au moins 183 jours par an. En outre, en vertu de l´art 14 du modèle onusien, un non-résident est soumis à l'impôt sur le revenu provenant de services professionnels ou indépendants s'il séjourne dans l'autre État plus de 183 jours par période de 12 mois[758].

Au nom des Nations Unies, Brian J. Arnold a indiqué qu'une base fixe aux fins de l´art. 14 désigne généralement le même endroit qu'une installation fixe au sens de l'article 5(1), bien que certains pays considèrent que les deux termes ont une signification différente. Le calcul des bénéfices attribuables aux services personnels indépendants effectués à l'aide d'une base fixe en vertu de l'article 14 est généralement considéré comme soumis aux mêmes principes que le calcul des bénéfices attribuables à un ES en vertu de l'article 7[759].

[756] NATIONS UNIES, Ibid, page 102.

[757] NATIONS UNIES, Ibid, page 102.

[758]- NATIONS UNIES, Ibid, page 40.

[759]- NATIONS UNIES, Ibid, page 82.

Cependant, l'article 14 et ces commentaires ne contiennent pas de règles détaillées pour l'attribution des bénéfices à une base fixe, analogues à celles de l'article 7 et de ses commentaires. Si l'article 14 était soumis aux mêmes principes que l'article 7, le pays source n'aurait le droit d'imposer que les bénéfices nets tirés de la prestation de services indépendants par un particulier résidant de l'autre État contractant. L'article 14 du modèle de l'OCDE a été supprimé en 2000, de sorte que les revenus de services en général sont traités exclusivement au titre de l'article 7[760].

Contrairement aux dispositions du modèle de l´OCDE et conformément aux propositions du modèle onusien, l'art 14 figure en principe dans toutes les conventions fiscales conclues par l'Algérie[761].

Selon le modèle des Nations Unies, les bénéfices tirés de services et les revenus provenant de services indépendants, y compris les revenus provenant de services techniques, de gestion et de conseil, ne sont imposables par le pays source que si les revenus sont imputables à une ES ou à une base fixe établie dans ce pays, ou si le prestataire de services est présent dans le pays source pendant 183 jours ou plus au total au cours d'une période de 12 mois et que les services sont fournis dans ce pays[762].

En fait, ni le modèle onusien ni celui de l'OCDE ne fournissent une définition des services indépendants. L'article 14(2) du modèle des Nations Unies fournit une définition large des services professionnels, mais cette définition fait uniquement référence aux activités «*indépendantes*» sans définir ce que signifie le terme «*indépendant*»[763].

Certains pays en développement appliquent des règles spéciales dans leur droit interne et leurs conventions fiscales aux revenus des services techniques fournis par des non-résidents. Généralement, ces pays appliquent une retenue à la source sur le montant brut des frais payés par les résidents aux prestataires de services techniques non-résidents. Une difficulté fondamentale de ces règles réside dans le fait que les types des services auxquels elles s'appliquent ne sont souvent pas bien définis. Certains pays distinguent l'assistance

[760]- NATIONS UNIES, Ibid, page 82.

[761]- DGI, https://www.mfdgi.gov.dz/.

[762]- NATIONS UNIES, Ibid, page 88.

[763]- NATIONS UNIES, Ibid, page 93.

technique, qui implique généralement un transfert de savoir-faire ou de compétences techniques (analogue au transfert du droit d'utilisation de la propriété intellectuelle), et les services techniques, qui supposent l'application de connaissances ou de compétences spécialisées[764].

En Algérie, seule la convention conclue avec 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 dispose d'un paragraphe traitant les revenues de services techniques. Il s'agit de l'art 5.8 de ladite convention[765].

En conséquence, les entreprises multinationales peuvent recourir aux services techniques pour réduire les bénéfices de leurs filiales basées dans les pays en développement. Etant donne que la société du groupe qui fournit les services techniques est souvent basée dans un pays à faible fiscalité, les économies d'impôts résultant de la déduction des paiements effectués dans le pays source dépassent largement l'impôt sur les paiements versés à des prestataires de services non-résidents[766].

Selon une étude réalisée en 2011 par le Bureau international de la documentation fiscale (IBFD), 1586 conventions fiscales bilatérales conclues entre 1997 et 2011 contenaient une disposition spéciale traitant les services de gestion, techniques et de conseil comme une prestations de service comme l'Inde. Il semble largement admis que les pays source devraient pouvoir percevoir des redevances sur les services techniques qui constituent des bénéfices commerciaux, même en l'absence d'un ES ou d'une base fixe, du fait que ces paiements réduisent l'assiette fiscale du pays source[767].

---

[764]- NATIONS UNIES, Ibid, page 105.

[765] stipulant que « *Nonobstant les dispositions du paragraphe 3 de l'article 12, les bénéfices issus des études de planification et des activités d'une entreprise, de la conception et de la recherche, ainsi que les services techniques exercés par un résident d'un des Etats contractants, dans le cadre d'un projet de construction ou de montage, réalisé dans l'autre Etat contractant, ne sont pas rattachés à ce projet de construction et de montage, tant que ces activités s'exercent en dehors de l'autre Etat contractant et à condition que les charges y afférentes ne soient pas prises en considération pour la détermination du résultat net soumis à l'impôt* ».

[766]- NATIONS UNIES, Ibid, page 105.

[767]- NATIONS UNIES, Ibid, page 105.

Cette reconnaissance est reflétée dans la décision du Comité d'experts des Nations Unies d'ajouter un nouvel article a son modèle de convention pour permettre aux pays sources d'imposer les revenus de services techniques sur une base similaire à l'imposition des redevances. Cela dit, l´imposition sur une base brute à un taux limité et sans seuil, même si les services sont fournis en dehors du pays source[768].

Sous-section 2 : Le positionnement stratégique de la dette dans l´économie numérique

La littérature fiscale a identifié deux principaux canaux utilisés par les sociétés multinationales pour transférer leurs bénéfices vers des pays à faible fiscalité. Le premier est le canal des taux d'intérêt par le biais de recours excessif à l'endettement. Les sociétés du groupe situées dans des pays à fiscalité faible accordent ou prêtent des prêts à des sociétés situées dans des pays à fiscalité élevée et reçoivent en échange des intérêts. Cependant, le deuxième canal fonctionne via le positionnement stratégique des droits de propriété sur les actifs incorporels (par exemple, les brevets, les droits de marque) dans les pays à faible fiscalité. D'autres sociétés du groupe, notamment celles des pays à fiscalité élevée, paient des redevances pour l'utilisation de ces actifs[769].

1. Le recours aux montages financiers

L'un des outils utilisés pour éroder la base d'imposition est la localisation stratégique de la dette via des prêts intra-entreprise dans des pays à faible imposition et des emprunts excessifs pour les envois de fond dans des pays à fiscalité élevée. En fait, le flux d'intérêts (le remboursement de la dette) représente un coût pour l'unité commerciale dans le pays du prêteur à fiscalité élevé et une production pour l´entité commerciale dans le pays de l'emprunteur à fiscalité faible. Cependant, le transfert de dette est déduit dans le pays qui reçoit (paie) les flux d'intérêts réduisant ainsi la base imposable [770].

[768]- NATIONS UNIES, Ibid, page 105.

[769]- FUEST Clemens, HUGGER Felix Hugger et NEUMEIER Florian, « *Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen innerhalb von Unternehmensgruppen – Ausmaß und Reformoptionen*", Étude commandée par le ministère fédéral des Finances allemand, IFO Institut, Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik, février 2022, page 15.

[770]- NATIONS UNIES, « *Directives méthodologiques pour mesurer les flux financiers illicites fiscaux et commerciaux* », Méthodes pour les tests pilotes, 2021, page 33.

1.1. Le rôle de la fiscalité dans le choix de la stratégie de financement des entreprises

La fiscalité joue un rôle déterminant dans les décisions de financement des investissements, à travers la présence d'une charge fiscale de financement, l'existence des avantages fiscaux et la différenciation du traitement fiscal selon le mode de financement[771]. En effet, il est plus rentable d'investir dans les entreprises sous la forme de prêt contre intérêts plutôt que sous forme d'apport en fonds propres contre dividendes[772].

Les grands groupes multinationaux ont souvent recours à des montages financiers et a des instruments financiers hybrides pour optimiser fiscalement la structure de leur dette. Cependant, « *dans un contexte transfrontalier, les instruments hybrides peuvent provoquer des conflits de qualification entre les Etats permettant d'obtenir une déduction de charge dans un premier Etat, où l'instrument financier est traité par la loi fiscale locale comme de la dette rémunérée par des intérêts, sans aucune imposition du revenu dans le second Etat, où l'instrument financier est traité par la loi fiscale locale comme du capital rémunéré par des dividendes. Autrement dit, un même flux de revenu intra-groupe peut ouvrir droit à une déduction dans un Etat sans être imposé dans l'autre* »[773].

Les systèmes d'imposition des sociétés de la plupart des Etats suivent des principes comptables généraux qui permettent la déduction des paiements d'intérêts lors de la détermination des bénéfices imposables. Toutefois, les dividendes versés aux actionnaires ne sont pas déductibles. Le fait que seuls les intérêts soient exclus de l'assiette de l'impôt sur les sociétés encourage le recours excessif au financement par emprunt et discrimine les entreprises qui ont recours au financement par fond propre[774].

---

[771]- DAHMANI Lamia et AIT LEMQEDDEM Hamid, « *Fiscalité et financement des entreprises : quelle approche théorique ?* », International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, Volume 2(6-1), 2021, page 490.

[772]- ROBERT Eric, « *Les intérêts financiers, le capital de l'entreprise et l'idéal de neutralité fiscale* », Deloitte, 25 octobre 2012.

[773]- ROBERT Eric, Ibid.

[774]- DE MOOJI Ruud A. et DEVEREUX Michael P., « *Alternative Systems of Business Tax in Europe An applied analysis of ACE and CBIT Reforms* », Working Paper, N°17, Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009, page 01.

A partir du moment où l´égalité de traitement des trois sources de financement d'une entreprise (fonds apportés, fonds mis en réserve et fonds empruntés), ainsi que les trois formes de rémunération du capital investi dans une entreprise (dividende, intérêt et plus-value) est garantie, l'objectif du droit fiscal est d´assuré que la neutralité fiscale soit effectivement une priorité[775].

1.2. La finance décentralisée (DeFi) et l'économie numérique

La notion de finance décentralisée a été défini comme **«** *un nouveau système financier fondé sur les chaînes de blocs et les monnaies virtuelles, tirant parti d'applications pour assurer la prestation de services financiers »* [776]. Elle englobe[777] :

- ***Les échange de cryptoactifs*** *: les échanges décentralisés permettent de mettre en relation les vendeurs et les acheteurs de cryptoactifs sans tiers de confiance ;*
- ***Les crédits décentralisés*** *: les protocoles de prêts décentralisés mettent en relation les emprunteurs et les prêteurs de cryptoactifs : les taux d'intérêts sont réduits pour les emprunteurs du fait de l'absence de tiers de confiance ;*
- ***Les paiements et les transferts de fonds décentralisés.***

La DeFi repose en effet sur des infrastructures décentralisées, à savoir des applications comme la blockchain Ethereum. La DeFi est publique et accessible à l'international et dans tous ses aspects d'utilisation, de consultation et de développement[778]. Cependant, l'accès à la finance décentralisée est lié à la création d'un portefeuille de cryptoactifs par l'utilisateur. Ce portefeuille est en fait équivalent à un compte bancaire est à la monnaie fiduciaire en finance conventionnelle[779].

La liquidité stockée au travers de différentes blockchain, principalement Ethereum a été estimée en mois de mai 2023 de $47.479b de[780].

---

[775]- ROBERT Eric, Ibid.

[776]- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », OCDE, Paris, 2020, page 56.

[777]- KPMG, "*La finance décentralisée est-elle la finance de demain?* », KPMG GLD & Associés Monaco, Newsletter Advisory, Juillet 2023, page 04.

[778]- OCDE, Ibid, page 56.

[779]- KPMG, Ibid, page 05.

[780]- KPMG, Ibid, page 01.

En raison de l'essor récent de la DeFi, les questions fiscales liées à ce secteur ont rarement été abordées sur le plan internationale. Ces questions incluent le traitements fiscaux des applications de prêt de DeFi et l'utilisation de jetons comme garantie pour les emprunts et les prêts. Néanmoins, certaines initiatives ont été observées dans plusieurs pays. C'est le cas de l'Australian Taxation Office (ATO) qui a souligné que « *toute monnaie virtuelle serait traitée comme un actif séparé et que la cession « de quelque manière que ce soit » de tout ou partie d'un portefeuille en monnaie virtuelle constituerait un fait générateur de l'impôt. L'ATO a également précisé que la valeur de tout jeton reçu comme « intérêt » devait être déclarée à l'administration fiscale* »[781].

De plus, en raison de la complexité des processus et des technologies impliques dans la DeFi, la finance décentralisée (DeFi) présente de nombreux défis tant pour les professionnels de l'audit, du conseil et de l'expertise comptable que pour les administrations fiscales[782].

2. Le passage d'un impôt sur les sociétés à un impôt sur le capital

Afin de rendre les systèmes fiscaux neutres a l´égard de la structure de financement des entreprises, un concept de réforme est proposé dans la littérature scientifique financières qui est l'impôt global sur le capital des entreprises (CBIT).

2.1. L'impôt global sur le capital des entreprises (CBIT)

En 1992, le Trésor américain a proposé un projet de réforme qui remplacerait tous les impôts sur les entreprises par un impôt généralisé sur les bénéfices nets de toutes les entreprise CBIT et pas seulement les sociétés. Le CBIT, qui a été inspiré des travaux du Professeur R. Glenn Hubbard[783], implique la suppression de l´impôt sur le capital et un élargissement de l'assiette fiscale en interdisant la déduction des paiements d'intérêts[784].

[781]- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », OCDE, Paris, 2020, page 57.

[782]- KPMG, "*La finance décentralisée est-elle la finance de demain?* », KPMG GLD & Associés Monaco, Newsletter Advisory, Juillet 2023, page 11.

[783]- ROBERT Eric, « *Les intérêts financiers, le capital de l'entreprise et l'idéal de neutralité fiscale* », Deloitte, 25 octobre 2012.

[784]- DE MOOJI Ruud A. et DEVEREUX Michael P., Ibid.

« *Le « ni ni » en quelque sorte : ni les intérêts financiers, ni les dividendes ou profits mis en réserve, ne seront plus déductibles de l'assiette fiscale des entreprises* »[785].

La proposition du Trésor américain concernant un CBIT excluait à la fois les petites entreprises et les sociétés financières, y compris les banques. A l'époque, le Trésor a proposé un taux de 31% pour le CBIT[786].

Même si l'élargissement de l'assiette au titre du CBIT augmentera les recettes de l'impôt sur les sociétés, la proposition a été critiqué du fait que le CBIT augmente le coût du capital sur les investissements financés par la dette ce qui entraine une réduction de l'investissement. En outre, l'abaissement du taux d'imposition des sociétés réduit le coût du capital des investissements financés sur fonds propres et peut attirer des rentes économiques importantes[787].

De plus, « *l'élément majeur du CBIT qui consiste à éliminer la déduction de tous les intérêts sur la dette des entreprises, peut faire plaisir aux économistes mais, même si c'est une bonne chose, cela signifie que chaque entreprise américaine devra d'abord réexaminer puis restructurer ses bilans* »[788]. Bien que la proposition de CBIT été dite « complète », elle n'a finalement pas été approuvée par le Congrès[789].

Depuis la proposition initiale de CBIT, les pratiques d'érosion de l'assiette de l'impôt sur les sociétés et le transfert de bénéfices vers des paradis fiscaux ont fortement s'intensifiées. Le besoin urgent de traiter ces évolutions ont poussé la littérature fiscale a proposé plusieurs options de réforme. Parmi les initiatives proposées, celle du Pr. Hassen D. (2013) de CBIT réformé. Cette CBIT réformé est fondée sur les principes suivants [790]:

---

[785]- ROBERT Eric, « *Les intérêts financiers, le capital de l'entreprise et l'idéal de neutralité fiscale* », Deloitte, 25 octobre 2012.

[786]- HASAN David, "*CBIT 2.0: A Proposal to Address U.S. Business Taxation* », TAX NOTES, 26 aouts 2013, page 910.

[787]- DE MOOJI Ruud A. et DEVEREUX Michael P., « *Alternative Systems of Business Tax in Europe An applied analysis of ACE and CBIT Reforms* », page 18.

[788]- SULLIVAN Martin, « *The Tax Reform Plan That Won't Sell*", Tax Analysts, 28 février 2005, page 1016.

[789]- SULLIVAN Martin, Ibid, page 1014.

[790]- HASAN David, Ibid, page 911.

1- *Remplacer l'impôt sur le revenu des sociétés par un impôt forfaitaire sur le revenu net d'entreprise, imposé sans égard à la forme sous laquelle l'entreprise est exercée. Les entreprises individuelles seraient incluses ;*
2- *Éliminer la déduction des intérêts payés par les entreprises soumises au CBIT ;*
3- *Éliminer les incitatifs fiscaux ciblés pour les entreprises et les préférences telles que l'amortissement accéléré, les déductions pour frais de démarrage et d'autres dépenses fiscales pour les entreprises ;*
4- *Remplacer l'impôt sur les intérêts et les dividendes reçus des entités CBIT par un impôt majoré sur les distributions (dividendes ou intérêts) aux particuliers ;*
5- *Appliquer les mêmes impôts majorés aux hauts revenus sur les gains provenant de la vente ou de l'échange de participations ou d'instruments de dette de CBIT est poursuivi par les entités de CBIT.*

Les réformes BEPS qui limitent la déductibilité des intérêts, telles que certaines mesures de sous-capitalisation ou les réglementations sur le dépouillement des revenus, peuvent être qualifiées de réformes partielles du CBIT[791].

2.2. Une taxe sur les flux de trésorerie à la source (DBCF)

Une taxe sur les flux de trésorerie est prélevée sur les recettes nettes générées par l'entreprise. L'assiette fiscale est comptabilisée lorsque les recettes (provenant de la vente de produits, de services et d'actifs réels) sont reçues, et les dépenses (provenant de l'achat de matériaux, de produits, de services, de main-d'œuvre et d'actifs réels) sent payés. Par conséquent, l'assiette fiscale pour une période donnée résulte de la déduction des dépenses payées des recettes reçues. L'impôt sur les flux de trésorerie diffère de l'impôt sur la société du fait que les immobilisations qui sont généralement amorties au fil du temps sont immédiatement passées en charges (c'est-à-dire déduit intégralement à l'achat). Cela élimine le besoin de règles d'amortissement complexes dans les systèmes actuels et de distinction entre les différents types d'actifs[792].

[791]- DE MOOJI Ruud A. et DEVEREUX Michael P., « *Alternative Systems of Business Tax in Europe An applied analysis of ACE and CBIT Reforms* », page 21.

[792] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, « *Taxing Profit in Global Economie* », Université d'Oxford, 2019, page 285.

Cependant, lors du débat de 2016-2017 aux États-Unis sur l'opportunité de mettre en œuvre une forme de DBCF, des commentateurs ont suggéré que de nouvelles formes d'évitement et de planification pourraient devenir disponibles[793].

Enfin, le Pr. Devereux et Vella ont souligné qu´une taxe sur les flux de trésorerie basée sur la source DBCF n´est pas la meilleure méthode d'imposition des sociétés puisqu'elle perdent leur neutralité si le taux d'imposition change. Un taux réduit encouragera l'investissement, par exemple, puisque le coût est déduit à un taux plus élevé que le revenu ultérieur n'est imposé[794].

2.3. Une taxe sur les flux de trésorerie basée sur la destination DBCFT

La proposition de taxe sur les flux de trésorerie basée sur la destination (DBCFT) a été élaborée en 2018 par le groupe de fiscalité internationale d'Oxford sous la présidence du Pr. DEVEREUX Michael[795] afin de réformer radicalement le système fiscal international existant. La taxe repose sur deux caractéristiques principales : une assiette fiscale sur les flux de trésorerie et une imposition sur la base de la destination[796].

Cette proposition aurait un impact plus important sur la localisation et l'investissement. Cela signifie que les exportations ne seraient pas soumises à la taxe, mais les importations le seraient. Il s´agit en fait de la même norme de destination de TVA. Cela signifie que la « destination » pertinente pour le calcul de la taxe est le lieu de résidence de l'acheteur immédiat, et non (nécessairement) celui du consommateur final[797]. Les ventes sont

[793] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 310.

[794] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 287.

[795]- "Il s'agit de Michael P. Devereux, Alan J. Auerbach, Michael Keen, Paul Oosterhuis, Wolfgang Schön, John Vella". DEVEREUX Michael, AUERBACH Alan J., KEEN Michael, OOSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang, VELLA John, "*Taxing a Profit in Global Economy*", publié dans Oxford Scholarschip Online en mars 2021.

[796]- DEVEREUX Michael, AUERBACH Alan J., KEEN Michael, OOSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang, VELLA John, Ibid.

[797] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 291.

taxées dans le pays du consommateur, et les dépenses sont autorisées dans le pays dans lequel elles sont engagées, indépendamment du lieu de résidence de l'entreprise[798].

Une taxe sur les flux de trésorerie s'applique aux recettes nettes provenant de l'entreprise. Les recettes provenant de vente de biens et de services dans un pays sont incluses dans l'assiette fiscale lorsque le paiement est reçu, et les dépenses encourues dans ce pays sont comptabilisées lorsque le paiement est payé. Par conséquent, l'assiette fiscale est le résultat des recettes reçus moins les dépenses payées pendant une année civile[799].

« *Un exemple simple permet de mieux comprendre le fonctionnement de la DBCFT. Supposons qu'une entreprise produise des biens dans le pays A, employant de la main-d'œuvre à un coût de 60 et avec des coûts de 40 sur les autres achats intérieurs. Il vend des biens aux consommateurs nationaux en A pour 150, et exporte également des biens vers le pays B pour 150. Il a donc un bénéfice total, en termes de flux de trésorerie, de 200. L'assiette fiscale DBCFT en A est calculée comme les ventes intérieures de 150 moins le coût intérieur de 100 : un total de 50. L'assiette fiscale DBCFT en B est simplement la valeur des importations en B : 150. Si le taux d'imposition en A est de 20 % et qu'en B est de 30 %, alors les obligations fiscales de l'entreprise sont de 10 en A et de 45 en B* »[800].

L'OCDE a souligné que l'application d'une DBCFT universel élimine le transfert de bénéfices vers des pays à faible fiscalité par les trois canaux actuels les plus importants : le choix de financement, la manipulation des prix de transfert et la localisation d'actifs incorporels qui rapportent une redevance ou un paiement d'une licence dans un pays à faible fiscalité[801].

---

[798] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 310.

[799]- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul**,** SCHÖN Wolfgang**,** VELLA John, Ibid.

[800]- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul**,** SCHÖN Wolfgang**,** VELLA John, Ibid.

[801] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 307.

Deux approches ont été proposées pour le traitement des flux financiers dans le cadre d'une taxe sur les flux de trésorerie, y compris la DBCFT. *« la taxe sur les flux de trésorerie pourrait être perçue sur une entreprise sur une base R (réelle) ou R+F (réelle plus financière). Dans le cadre de la base R, les transactions impliquant des actifs et des passifs financiers sont ignorées : par exemple, les intérêts reçus ne seraient pas imposés et les dépenses d'intérêts ne seraient pas déductibles. Le canal du transfert de dette n'existerait donc tout simplement pas. Les prêts entre filiales d'une multinationale situées dans différents pays n'auraient tout simplement aucune conséquence fiscale. En revanche, dans le cadre de l'assiette R+F, toutes les entrées de trésorerie, y compris les emprunts et les intérêts perçus, seraient imposables ; toutes les sorties de trésorerie, y compris les prêts, le remboursement des emprunts et les paiements d'intérêts, seraient soustraites du calcul de l'assiette fiscale. Autrement dit, la taxe s'appliquerait à toutes les entrées financières nettes liées aux emprunts, y compris les montants en principal, ainsi qu'aux entrées réelles nettes* »[802].

Le transfert de bénéfices par la manipulation des prix intra-groupe est également interdit par la DBCFT. « *Pour s'en rendre compte, considérons l'effet d'une vente d'un bien par la filiale A à un autre membre du même groupe multinational, la filiale B, avec les deux filiales situées dans des pays différents. Dans le cadre des dispositions actuelles, A paie une taxe sur la vente du bien à B, mais B bénéficie d'un allègement fiscal sur l'achat du bien en tant qu'intrant dans sa propre activité. Si le pays de A a un taux d'imposition plus élevé, il y a alors une incitation à sous-estimer le prix réel du bien, en transférant le bénéfice imposable de A vers B et en réduisant l'impôt global à payer. Si le pays de A a un taux d'imposition inférieur, alors l'incitation est inversée ; la taxe globale est réduite si le prix est surestimé* »[803].

En outre, le DBCFT empêche les stratégies visant a investir des actifs incorporels de grande valeur dans des juridictions à faible fiscalité. Ces stratégies sont utilisées par les groupes multinationaux situées dans des pays à fiscalité élevée qui paient des redevances ou

802 - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 285.

803 - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 309.

des droits de licence à l'entreprise propriétaire de l'actif incorporel en échange de son utilisation. Dans le système actuel, ces paiements bénéficient d'un allègement fiscal au taux d'imposition élevé et sont assujettis à une imposition faible en amont[804].

Cependant, dans le système DBCFT, « *l'achat ou la vente du droit d'utiliser l'actif incorporel est traité de la même manière que l'achat ou la vente d'un bien ou d'un service. Il s'agit donc d'une importation dans un pays de destination et, en tant que telle, serait assujettie à la taxe dans ce pays. Si A (situé dans un pays à fiscalité élevée) acquiert une licence de B (situé dans un pays à fiscalité faible) pour utiliser sa propriété intellectuelle, cela donnerait lieu à une obligation fiscale dans le pays à fiscalité élevée. Mais la taxe payée sur cette importation serait également déductible en tant que coût pour A* »[805].

Bien que la DBCFT repose sur la base de destination selon laquelle les consommateurs sont relativement immobiles, le risque de localiser les dépenses dans un pays à taux d'imposition élevé est très probable. « *Ce faisant, les entreprises seraient en mesure de déduire des dépenses des bénéfices qui seraient autrement imposées à un taux d'imposition élevé (ou, si elles étaient en position déficitaire, elles bénéficieraient d'un allégement à ce taux d'imposition élevé)* ». Toutefois, l'effet est annulé si le seuil et le taux d'imposition ont été unifiés au niveau international[806]. Cela signifie que les décisions d'investissement (et de financement) de l'entreprise ne doivent pas être influencées par la présence d'un taux d´imposition unique[807].

---

[804] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 309.

[805] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, Ibid, page 309.

[806]- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul**,** SCHÖN Wolfgang**,** VELLA John, Ibid.

[807]- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul**,** SCHÖN Wolfgang**,** VELLA John, Ibid.

Section 2 : Les difficultés de répartition des revenus imposables entre les différentes juridictions dans l´économie numérique

Pour le calcul de l'impôt, la base imposable est égale au bénéfice net résultant des recettes réalisées par l'entreprise (ventes, produits exceptionnels... etc.) diminué des frais engagés pour l'exercice de l'activité (Frais généraux, frais financiers, amortissement, provisions, impôts et taxes professionnels ... etc.). Cependant, dans le contexte particulier du commerce numérique, le rattachement des charges et des recettes n'est pas si facile[808].

Compte tenu de la numérisation de l'économie et l'augmentation de la part des transactions intra-groupes, des services et de la propriété intellectuelle dans l'économie mondiale, associées à un manque de cohérence entre les différents systèmes fiscaux étatiques et à une pratique fiscale de plus en plus agressive de la part des entreprises ayant des activités transfrontalières[809], deux solutions fiscales possibles peuvent être identifiées[*810*]*:*

- *Un impôt sur le revenu, même en l'absence d'un établissement stable conformément à la législation en vigueur, pour les entreprises qui opèrent principalement en mode numérique ou pour lesquelles l'activité est de nature numérique;*
- *Une retenue à la source sur les revenus provenant des transactions numériques*.

Sous-section 1 : L'imposition des prestations de services numériques et des redevances

Même si la plupart des conventions fiscales bilatérales en vigueur retiennent le concept d'établissement stable tel que défini dans le modèle de l´OCDE, il existe certaines différences dans le modèle de l'ONU, notamment en ce qui concerne les bénéfices provenant de la prestation de services[811].

---

[808]- Féral-Schuhl Christiane, « *La fiscalité du commerce électronique* ».

[809]- LAMOUCHI Julien, *« Les premières recommandations de l'OCDE pour une approche internationale coordonnée de la lutte contre l'évasion fiscale et les transferts de bénéfices* », *Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés (Promotion 2014-2015),* Revue Sorbonne OFIS – Octobre 2014.

[810]- GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto, "*Taxation of the digital economy: the case of online advertising in Italy*", Preliminary draft, June 10th, 2017, page 05.

[811]- OCDE, Centre de politique et d'administration fiscale (PAF), « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévus par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », page 29.

En principe et sous réserve des exceptions, notamment des articles 08 et 17 du modèle de l´OCDE, la prestation de service doit être traitée de la même manière que les autres activités. Ainsi le même seuil d'imposition des établissements stables doit s'appliquer à toutes les activités de l'entreprise[812]. Toutefois, la dématérialisation des services pose la question de savoir d´où proviennent les revenus de commerce numérique[813].

1. La source du revenu comme base d´attribution des droits imposables

Le commerce numérique peut générer des revenus sans présence physique et l'effet le plus probable est une répartition inégale des recettes fiscales entre les États de résidence et les Etats de la source[814].

1.1. La source de revenu, un critère complexe d´allégeance économique

Le mode d'imposition d'une redevance varie en fonction des disposions de la convention fiscale applicable entre les juridictions concernées. Certaines conventions prévoient l'imposition exclusive dans l'Etat de résidence de l'entreprise qui concède le droit incorporel selon le modèle OCDE. D'autres prévoient un partage de l'imposition entre l'Etat de la résidence et l'Etat de la source qui imposera dès lors une retenue à la source au payeur, voire une taxation entière dans le pays de la source selon le modèle ONU (règle la plus souvent utilisée entre pays de l'OCDE et pays en développement). De plus, certains droits nationaux et conventions particulières définissent d'autres catégories de revenus, comme ceux découlant de la rémunération d'un savoir-faire (généralement traités comme des redevances), ceux découlant de la rémunération pour prestations de services, voire d'autres catégories[815].

En raison de l´évolution du commerce numérique, il est pertinent d´examiner si l'imposition à la source traditionnelle est théoriquement justifiable. Le professeur Dale Pinto a souligné que l'imposition a la source est justifiée en vertu des principes de la neutralité, la théorie des avantages et le principe d´équité et devrait continuer à être applicable dans le commerce numérique. En revanche, Charles E. McLure a estimé que, si la valeur est

[812]- Com. (42-11) de l'art 5 de la convention modèle OCDE.

[813]- Le SENAT, « *Une feuille de route pour une fiscalité numérique neutre et équitable* ».

[814]- ADEMI Petrit, Op.cit, page 35.

[815] SAINTRAIN Michel, Op.cit, page 25.

entièrement générée dans le pays de résidence, comme dans l'environnement e-commerce, seul le pays de résidence est en mesure d'imposer ces revenus, quel que soit la localisation du client, car le pays source ne fournit aucun avantage réel à la production[816].

Par ailleurs, Skaar et Dale Pinto soutiennent que le concept de source est le concept de base de la clientèle et du marché lui-même, qui permet à certaines entreprises multinationales à réaliser certains revenus. De plus, ces revenus peuvent provenir de certaines infrastructures offertes dans le pays source, qui peut être : les infrastructures de télécommunications, la livraison des marchandises, ou lieu du contrat qui est l'infrastructure judiciaire, etc. Skaar a fait valoir qu'un ES sert uniquement de preuve des liens économiques entre un non-résident et un particulier. Un ES, en tant que tel, ne peut pas être considère comme prévue et peut simplement être considéré comme la raison ultime de la taxation source. Il souligne également qu'une multinationale peut s´engager et tirer des bénéfices considérables du pays source[817].

Dr. Victoria Plekhanova a fait noter que la fourniture de service numérique ou de produit numérique se fait souvent avec la participation de serveurs, de réseau électronique. Lorsque les serveurs sont situés dans des Etats différents et l'ensemble d'infrastructure techniques d'Internet est utilisé, on ne peut pas supposer que le service numérique ou le produit est produit sur le territoire d'un Etat particulier. Des lors, la source du revenu, en tant que base de l'attribution des droits imposables devient un critère complexe d'allégeance économique. En principe, ce critère reste pertinent puisque les revenus générés dans l'économie numérique peuvent être rattaches à des points physiques situés dans d'un territoire particulier[818].

Cependant, il existe au moins deux problèmes généraux que le modèle actuel ne peut pas résoudre. Premièrement, les revenus provenant des services et produits numériques mondiaux ont des points de connexion située dans de nombreux Etats. Le modèle actuel ne prévoit pas la répartition des droits imposables entre les Etats sources. Deuxièmement, la

---

[816]- ADEMI Petrit, "*PE Threshold for business profits in E-commerce context*", 02 juin 2014, LUND UNIVERSITY, École d'économie et de gestion, Département du droit des affaires, Droit fiscal européen et international, HARN60, Thèse de maîtrise, page 16.

[817]- ADEMI Petrit, Ibid.

[818]- PLEKHANOVA Victoria, Op.cit, page 21.

zone géographique dans laquelle se situe le point de connexion puisse ne doit appartenir à aucun Etat (ni celui du lieu de résidence ni celui de la source)[819].

Les BIAC/ICC ne partage pas l'opinion de certains commentateurs qui est, que la politique fiscale dans le domaine du commerce numérique devrait viser à abandonner l'impôt sur le revenu basé sur la source et a accorder plutôt une importance accrue à l'imposition sur la base de la résidence. Il explique que l'utilisation d'Internet permettra aux non-résidents d'effectuer certains types de transactions (comme la vente de biens et de services) depuis l'étranger, sans présence physique dans le pays concerné qui était auparavant nécessaire[820].

De ce fait, le pays d´accueil peut perdre les recettes fiscales de l'impôt sur le revenu qui visait ces transactions, au bénéfice de la seule compétence fiscale du pays de résidence. Cette tendance peut donner l'impression que l'imposition sur la base de la résidence se fait prédominante, mais il s'agit là d'une évolution naturelle qui n'exige pas de changements de la politique fiscale[821].

1.2. La difficulté de déterminer le lieu de création de valeur

Même si la quatrième révolution économique se construit et se développe à une vitesse considérable, la fiscalité en est encore au XX, voire au XIX ou au XVIII siècle[822]. A cela s´ajoutent la mondialisation des échanges, les délocalisations et les relocalisations des entreprises et des hommes, la monnaie et le commerce électronique, qui rendent difficile la compréhension et le contrôle de la matière imposable[823].

DE WILDE Maarten a indiqué que les logiciels sont aussi virtuels que les plates-formes en ligne à partir desquelles ils peuvent être téléchargés. Il est toutefois difficile d´attribuer ces bénéfices virtuels au lieu où elles sont générées. En fait, « *on pourrait*

[819]- PLEKHANOVA Victoria, Op.cit, page 21.

[820]- Le Comité consultatif économique et industriel (BIAC) auprès de l'OCDE et la Chambre de commerce internationale (CCI), « *Question et ramifications fiscales du commerce électronique* », Décembre 1999, page 04.

[821]- Le Comité consultatif économique et industriel (BIAC) auprès de l'OCDE et la Chambre de commerce internationale (CCI), Ibid.

[822]- BOUVIER Michel, « *Crise des finances publiques, mobilisation de l'impôt et lutte contre l'évasion fiscale* ».

[823]- BOUVIER Michel, Ibid.

également se demander quelle est exactement la différence entre «résidence» et «source». Selon Vogel, «résidence» au sens de «lieu de gestion efficace» pourrait tout aussi bien être signifié «lieu de source»»[824].

En outre, ADEMI Petrit a fait valoir qu'une approche qui reconnaît un serveur comme établissement stable, sous certaines conditions, pourrait ne pas résoudre les difficultés de répartition des revenus imposables entre les différentes juridictions. Cela est particulièrement évident lorsqu'un serveur héberge plusieurs site web, ou qu'un site Web peut être hébergé sur plusieurs serveurs. Dans le deuxième cas, un site Web peut être hébergé sur différents serveurs situés dans plusieurs Etats. En effet, un serveur établissement stable n'est pas la meilleure norme fiscale pour la répartition des droits d'imposition dans de commerce numérique[825].

Cependant, la Cour administrative centrale d'Espagne a statué le 15 mars 2012 qu'un site Web peut être considéré comme un ES, même lorsque le serveur est physiquement localisé dans un autre pays. Cette décision est la conséquence des observations que l'Espagne a fait sur les modifications susmentionnées aux commentaires sur l'article 5 du Modèle OCDE[826].

ROSENBERG Joël, Conseil général de l'Armement, Pascal MORAND, CCI Paris Ile-de-France et Dominique TURCQ, Institut Boostzone, ont relevé que le grand avantage de l'impression 3D est d'englober simultanément une culture numérique et une culture matérielle. Le principe de l'impression 3D est de pouvoir retarder la phase de production en la déclenchant lorsque la commande est identifiée et passée. Nous vivons donc un nouveau type d'articulation entre achats, production et distribution, puisque la localisation de la production des biens peut-elle même avoir lieu dans le ou les lieux où se trouvent les imprimantes correspondantes. Cela bouleverse profondément les modèles économiques[827].

---

[824]- DE WILDE Maarten, " *Tax jurisdiction in a digitalizing economy; why 'online profits' are so hard to pin down*", page 02.

[825]- ADEMI Petrit, Op.cit, page 20.

[826]- ADEMI Petrit, Op.cit, page 20.

[827] ROSENBERG Joël, Conseil général de l'Armement, Pascal MORAND, CCI Paris Ile-de-France et Dominique TURCQ, Institut Boostzone, « *L'impression 3d : porte d'entrée dans l'industrie du 21ème siècle* », 24 novembre 2015, page 107.

FLYNN Channing a également souligné la question perturbatrice d'impression 3D, a savoir, qui possède la propriété intellectuelle d'un produit. Est-ce le designer, le programmeur qui traduit le design dans un fichier imprimable, l'entreprise ou le consommateur qui imprime un produit - ou tout ce qui précède ? Certains affirment que chacun contribue au processus créatif de valeur du produit[828].

Cela crée le problème des prix de transfert du fait que les modes de fabrication actuels font en sorte que peu de modèles comparables permettent de calculer les prix de transfert et les taxes connexes applicables dans un monde dominé par l'impression 3D. On peut se demander dans qu'elle mesure l'impression 3D pourrait-elle modifier l'emprunt globale des fonctions, risques et actifs d'une entreprise ? De plus, la valeur de fabrication d'un produit repose davantage sur sa propriété intellectuelle que sur ses coûts de production. Il est possible que les autorités fiscales de différents pays n'arrivent pas à s'entendre sur la bonne répartition de la valeur des actifs corporels / actifs incorporels, d'où un risque de double imposition »[829].

2. En absence d'ES, l'imposition à la source par opposition à l'imposition sur le revenu

Dans le cadre des discussions sur l'action 1 du plan BEPS, l'idée d´imposer une nouvelle retenue à la source sur les transactions numériques a été proposé comme approche alternative pour remédier au manque de présence physique dans le pays de marché. En fait, le modèle des Nations Unies a toujours permis la retenue à la source sur les redevances, le paiement des services, l'informatique en nuage, et l'utilisation de données etc[830].

2.1. La frontière entre bénéfices d'entreprises et redevances dans l´économie numérique

Le déplacement du revenu imposable du pays de la source, pays importateur de biens et services vers le pays de la résidence, pays exportateur de biens et services par le biais du commerce numérique, pourrait avoir entrainer une modification des revenus imposables

[828]- FLYNN Channing, Op.cit, page 05.

[829]- EY TAX INSIGHT, Ibid.

[830]- JINYAN LI, "*Protecting the Tax Base in the Digital Economy*", Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, Paper No. 9 June 2014, page 38.

imputés aux établissements stables selon le professeur AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves[831].

Ces derniers soulignent que la frontière entre bénéfices et redevances est parfois maintenue, dans le contexte de l´économie numérique. Ils déclarent que seuls les revenus tirés d´activités exercées par l´intermédiaire d´ES sont soumis à l'impôt dans l'Etat de source. En fait, l'audit ES n'a pas de force attractive au sens du modèle de l´OCDE (à la différence de celui de l'ONU). Cette dernière stipule qu'une taxation peut intervenir dans l'Etat de la source lorsque l´entreprise étrangère y exerce une activité par l'intermédiaire d'un ES et que le droit ou le bien générateur des redevances y est effectivement rattaché[832].

Par conséquent, les revenus de sources locales de l'entreprise concernée, tels que les revenus de participation dans des sociétés de l'Etat de la source, les dettes des débiteurs qui y résident ou les brevets délivrés dans ce pays, sont exonérés d'impôt, sauf si les participations, créances ou concessions se rapportent effectivement à l'établissement stable. Dans ce cas, ces revenus sont imposés avec les autres revenus de l'ES[833]. Même si cette notion n'est pas définie, ils sont donc imposés dans l'Etat de la source dès lors qu'ils sont imputables à l'ES de la société étrangère. En revanche, les redevances sont imposables dans l'Etat de la résidence si le résident en est le bénéficiaire effectif (article 12 OCDE)[834].

Cependant, lorsqu'il s'agit de produits numériques, il ne sera pas aisé de déterminer si l'on est en présence de bénéfices ou de redevances. L'exemple du transfert de logiciels illustre cette problématique. Selon le modèle de l´OCDE, différents cas peuvent se présenter[835].

L'OCDE a essayé de classer les transactions de logiciels en fonction de certaines caractéristiques générales, mais il semble que cette expérience a échoué. Les possibilités infinies des transactions de commerce numérique est impossible ne peuvent être ni prédites ni décrites[836].

---

[831]- AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves, Op.cit, page 09.

[832]- AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves, Ibid, page 10.

[833]- AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves, Ibid, page 10.

[834]- AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves, Ibid, page 11.

[835]- AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves, Ibid.

[836]- AZAM Rifat, Op.cit, page 29.

Les juristes AVI-YONAH Reuven S. et XU Haiyan ont souligné que la plupart des problèmes actuels pourraient être résolus si nous imposions les revenus passifs principalement à la source et les revenus actifs principalement à la résidence. Pour les revenus passifs, le nombre de juridictions sources est nettement inférieur au nombre de juridictions de résidence. La plupart des individus sont relativement localisés dans un petit nombre de pays - les États-Unis, l'UE et le Japon. Si ces trois juridictions pouvaient imposer une retenue d'impôt sur tous les paiements, la majeure partie du problème de l´imposition des revenus passifs pourrait être résolu[837].

En ce qui concerne les revenus actifs, environ 90% des EMN ont leur siège dans les pays du G20 et aucun de ces pays n'a un taux d'imposition des sociétés inférieur à 20%. Si le G20 imposait ses multinationales en fonction de du lieu où le siège est situé sur la base actuelle et limitait la possibilité de délocalisation, le problème de la taxation des revenus actifs serait largement résolu[838].

Dans ce contexte, afin de maintenir l'équilibre du partage des pouvoirs fiscales entre les pays exportateurs et importateurs de commerce numérique, une retenue à la source est effectuée, soit sur l'entreprise qui acheté ou importe le produit ou le service auprès de son fournisseur étranger, soit par l'intermédiaire des banques ou des certificateurs chargés de stocker les transactions et de transmettre les données aux autorités fiscales[839].

2.2. Une retenue à la source définitive sur les transactions numériques

En droit fiscal international, le pays de résidence est dominant, mais celui-ci contient également des indications pour l'attribution des bénéfices aux pays de destination (pays source), comme dans le cas de redevances. Des dispositions s'appliquent dans la mesure où le prestataire de services et le destinataire sont des tiers[840].

Or, la réalité économique au sein d'un groupe d'entreprises est différente. La référence pour déterminer la compétence pour le revenu de ces prestataires de services est l'emplacement du bénéficiaire du service. Il s´agit de la résidence de ce destinataire ou du

[837]- AVI-YONAH Reuven S. et XU Haiyan, Op.cit, page 07.

[838]- AVI-YONAH Reuven S. et XU Haiyan, Op.cit, page 07.

[839]- AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves, Op.cit, page 14.

[840]- DE WILDE Maarten, Op.cit, page 07.

lieu où s´exerce les activités commerciales du bénéficiaire (par l´intermédiaire d´un établissement stable). Le prestataire de services est imposé au lieu où les services sont fournis. Le mécanisme fiscal appliqué dans de telles situations est la retenue à la source. En droit fiscal international, la source du revenu se trouve non seulement dans le pays de résidence, mais également dans le pays de destination (pays du marché)[841].

L'approche du site web et du serveur établissement stable n´est peut-être pas une solution à long terme, en raison de la nature très mobile de ces équipements. Bien qu´un serveur répond aux conditions d'une installation fixe dans la mesure ou il est tangible, géographiquement localisé et peut être maintenu temporairement, un petit serveur est facilement mobile, ce qui rend difficile de le localiser pendant un certain laps de temps[842].

En fait, DE WILDE Maarten a fait observer qu'il faudra peut-être prendre en compte à la fois les concepts de résidence et de source (l'offre et le demande) lors de la recherche d'un lien pour déterminer la compétence fiscale. Cela signifierait par exemple, que non seulement l'emplacement du capital et du travail («*le pays source ou le pays de résidence*»), soient prises en compte comme c'est le cas actuellement pour les bénéfices d'entreprises dans le droit fiscal, mais aussi le lieu où les biens et les services sont effectivement vendus ou fournis («*le pays de destination ou le pays source*»), comme c´est actuellement le cas pour la TVA[843].

Le profit est le résultat de l'interaction de l'offre et de la demande. Sans offre et demande, il n´y a pas de profit. Cela peut signifier qu'il vaut la peine d´examiner à la fois l´offre et la demande lors de la recherche de la source du revenu, plutôt que d´examiner les intrants des entreprises du côté de l'offre[844].

Dans le passé, il était décidé d'attribuer les bénéfices imposables là où convergent les facteurs de production de la multinationale. Cela ne décrit pas vraiment la réalité

[841]- DE WILDE Maarten, Op.cit, page 07.

[842]- ADEMI Petrit, Op.cit, page 35.

[843] - DE WILDE Maarten, " *Tax jurisdiction in a digitalizing economy; why 'online profits' are so hard to pin down*", page 04.

[844] - DE WILDE Maarten, Ibid.

d'emplacement de ce profit. En effet, la production de biens et de services ne génère pas en soi de bénéfices. Ces biens et services doivent d'abord être vendus[845].

Une retenue à la source sur les revenus liés aux transactions numériques réalisées par des non-résidents dans le pays de la source, une solution qui a été proposée pour résoudre les défis posés par l'économie numérique[846].

Au nom des Nations Unies, Brian J. Arnold a recommandé que les pays en développement se protègent de l'érosion de la base d´imposition et le transfert de bénéfices en imposant les non-résidents sut l´ensemble de leur revenu provenant de services fournis ou consommés ou utilisés dans le pays source. Les pays en développements ont la possibilité également de refuser la déduction pour services aux non-résidents et s´abstenir de conclure des accords fiscaux qui limitent le droit du pays d'imposer les revenus de services[847].

Parmi les solutions proposées aussi, au GTC, celle qui consiste à l'adoption de règles supplémentaires de lien au Modèle de l'OCDE similaire à celle qui se trouve déjà dans le modèle des Nations-Unies afin d'imposer les bénéfices résultant de la prestation de services[848].

Bien que l'OCDE et l'ONU réaffirment leur point de vue que les aspects physiques de présence est une exigence fondamentale pour qu'un ES existé dans le pays source, les Nations Unies ont été les premières à introduire cette proposition dans le paragraphe 3 alinéa *b* « *La fourniture de services par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel constitue un établissement stable lorsque des activités de cette nature se poursuivent pendant une période représentant un total de plus de 183 jours dans les limites d'une durée quelconque de 12 mois commençant ou prenant fin pendant l'année fiscale considérée* »[849].

---

[845] - DE WILDE Maarten, Ibid.

[846]- GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto, Op.cit, page 06.

[847]- NATIONS UNIES, Ibid, page 124.

[848]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », page 51.

[849]- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, page 97.

La disposition proposée autoriserait la taxation des revenus de services, à la condition que l'entreprise qui les prodigue soit présente à cette fin dans l'autre pays pendant une certaine durée. Cette proposition était motivée par le fait que les prestataires de services sont très mobiles et que les fonctions génératrices de revenus sont exercées dans des pays étrangers sans qu'il soit nécessaire d'établir une infrastructure physique ou d'utiliser une base fixe pour l'exercice des activités[850].

Cependant, le GTC de l´OCDE a souligné dans le rapport sur l'action 1du plan BEPS de 2015 que cette proposition sera examinée dans le cadre des futurs travaux de l'OCDE sur l'application des conventions fiscales aux services[851].

Les pays ont adopté des approches différentes pour définir les services numériques. Certains optent pour des définitions larges et exhaustives qui couvrent presque tous les services numériques comme la publicité, la maintenance de sites web, les films, la musique, les jeux, le stockage et le traitement des données, etc[852]. C'est le cas de la France, par exemple, ou les bénéfices sont attribués à la juridiction dans laquelle ce trouvent les utilisateurs des services de médias sociaux[853].

D'autres pays ont adopté une approche plus limitée, ciblant les revenus publicitaires. C'est le cas d'au moins trois États américains, le Maryland, le Nebraska et New York, qui ont introduit en 2020 des lois pour taxer certains revenus bruts annuels des entreprises du numérique, tandis que les Etats Unies ont condamné plusieurs pays pour avoir taxer les revenus bruts plutôt que les revenus nets[854].

Le Koweït, qui suit le modèle ONU a introduit le concept d'ES virtuel service. L'approche ne tient en compte que de la durée du contrat et ignore la présence physique d´employés ou de sous-traitant du prestataire de services non-résidents pour établir le lien avec le pays source[855].

---

[850]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 179.

[851]- OCDE, Ibid, page 180.

[852]- GRONDONA Veronica, MUHEET CHOWDHARY Abdul et URIBE Daniel, "*Mesures nationales sur l'imposition de l'économie numérique*", Document de recherche, SOUTH CENTRE, Septembre 2020, page 33.

[853]- DE WILDE Maarten, Op.cit, page 04.

[854]- GRONDONA Veronica, MUHEET CHOWDHARY Abdul et URIBE Daniel, Ibid, page 18.

[855]- Global Tax Alert, "*Kuwait Tax Authorities adopt "Virtual Service PE" concept*".

En 2016, l'autorité fiscale israélienne a publié un circulaire qui affirme la compétence fiscale sur les entreprises étrangères ayant une présence numérique significative en Israël[856]. Israël par exemple qualifie une « présence digitale significative », à travers divers critères, comme[857] :

- *Un nombre significatif de contrats pour des services internet avec des résidents israéliens ;*
- *Un nombre significatif d'utilisateurs du site ou des applications en Israël, ainsi que l'adaptation de ces services aux usagers israéliens ;*
- *Une corrélation forte entre les montants payés par des entités israéliennes à une société non résidente et le niveau d'utilisation d'internet*.

En se référant à la description incluse dans la première version du rapport de l'OCDE sur l'action 1, la présence numérique significative a été identifiée en fonction du nombre de contrats et / ou du montant des paiements effectués en ligne. Si cette définition devait être maintenue, nous sommes préoccupés par le terme « *significatif* ». L'absence d'une définition stricte laisse la porte ouverte à des interprétations arbitraires et subjectives. À titre d'exemple, un « *nombre important de contrats* » devrait-il être compris comme la majorité d'entre eux (en nombre ou en montant?) Ou selon un seuil spécifique ? Toutefois, du point de vue des prix de transfert, la nouvelle norme donnerait la priorité au lieu de livraison plutôt qu'aux normes habituelles de fonctions, de risques et d'actifs définis dans les principes de l'OCDE sur les prix de transfert[858].

L'Italie a envisagé également une retenue à la source de 25% sur la base d'un ES virtuel basé sur la présence numérique significative. Cependant, en Thaïlande, un projet de loi pour a été débattu pour obliger les banques de retenir 5% sur les achats en ligne[859].

En 2016, la Turquie a proposé une loi imposant une taxe sur les paiements effectués par l'intermédiaire d'une installation électronique et d'autres activités en ligne. Le budget

---

[856]- HARRIS Leon et FRUCHITMAN David, "*Your taxes: us operations: an israeli circular and a us indictment*".

[857]- NORA Dominique, « *Oui, on peut (et on doit) taxer les GAFA, voici comment* ».

[858]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 167.

[859]- OCDE, Ibid, page 18.

américain de 2017, quant à lui, incluait des propositions visant à créer une nouvelle catégorie de revenus numériques des sociétés étrangères provenant de la location ou de la vente d'un article numérique sous copyright ou de la fourniture de services numériques[860]. Néanmoins, cette liste n'est pas exhaustive, mais vise à donner quelques indications sur certaines mesures qui ont été prises ou envisagées par les pays partout dans le monde.

Dans un document de la présidence européenne discuté lors de la réunion ECOFIN en Estonie en septembre 2017, la CE a conclu que la retenue à la source ou le prélèvement de péréquation sont des solutions rapides et ne puissent pas être des solutions fiables à long terme. Le résultat le plus probable d'une telle approche serait une sous-, sur- ou non-imposition. Le document de l'UE suggère ensuite qu'une modification du concept de lien fiscal, à savoir la modification de la définition d'un établissement stable (ES) pour traiter de la présence numérique, est la solution la plus appropriée pour une solution à long terme[861].

Le cabinet d´avocat LOYENS&LOEFF estime qu'un problème majeur serait que, selon les règles actuelles du droit fiscal international, il est impossible d'attribuer un montant substantiel de profit à un tel établissement permanent virtuel nouvellement créé. Les lignes directrices actuelles sur les prix de transfert respectent les fonctions des personnes importantes (traditionnelles) et n'ajoutent aucune valeur, par exemple, aux consommateurs ou aux utilisateurs des produits de l'économie numérique. En effet, l'attribution d'un bénéfice d'établissement permanent consiste à attribuer une assiette fiscale à la juridiction de production et non pas à la juridiction du marché. Si nous désirons ce dernier, alors nous devrions aussi modifier le paradigme de l'attribution des bénéfices, et des prix de transfert[862].

En conclusion, il convient de noter que dans une économie de plus en plus mondialisée et intégrée, il est de plus en plus nécessaire que les pays développés et les pays en développement prennent des mesures coordonnées pour faire face aux problèmes fiscaux internationaux[863].

---

[860]- OCDE, Ibid, page 18.

[861]- OCDE, Ibid, page 240.

[862]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 139.

[863] NATIONS UNIES, Ibid, page 124.

Sous-section 2 : La portée limitée des mesures BEPS 1 non pertinente aux besoins des pays en développements

Le phénomène BEPS revêt une importance majeure pour les pays en développement qui dépendent fortement de l'impôt sur les sociétés, notamment de celui acquitté par les entreprises multinationales[864]. Cependant, le projet BEPS ne vise que la génération de recettes fiscales plutôt que des considérations d´équité. Le FMI affirme qu´il est nécessaire de mener des recherches pour déterminer si toutes les recommandations BEPS sont également pertinentes pour les pays en développement[865].

1. La négligence de l'examen des questions de fond relatives à l'assiette fiscale nationale des pays en développement

La protection de l'assiette fiscale des pays en développement implique à la fois les dispositions de la législation nationale et les dispositions des conventions fiscales. En fait, les besoins des pays en développement en termes de BEPS sont plus vastes que ceux des pays membres de l'OCDE[866].

1.1. Les questions fiscales prioritaires pour les pays en développements

Certains domaines couverts par le plan BEPS ont été identifiées comme prioritaires pour les pays en développement, à savoir : la limitation de l'érosion de la base d'imposition par le biais de déductions d'intérêts et d´autres frais financiers (Action 4 du Plan d'action BEPS) ; la prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales et des mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (Actions 6 et 7) ; les prix de transfert, en particulier les paiements induisant une érosion de la base d'imposition (Actions 8, 9 et 10) ; et la documentation des prix de transfert et l'établissement de déclarations pays par pays (Action 13)[867]. Cependant deux problématiques non pas été résolues dans le cadre du

---

[864]- OCDE, « *Le Projet BEPS et les pays en développement : de la consultation à la participation* », Novembre 2014, page 01.

[865]- BURGERS Irene et MOSQUERA Irma, "*Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?*", Erasmus Law Review, Issue 1/2017.

[866]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", page 717.

[867]- OCDE, Ibid ? page 02.

plan BEPS, à savoir l'attribution des bénéfices entre pays de résidence et pays de source et la qualification des revenus.

Le FMI a déclaré que les questions clés pour les pays en développement étaient : la prévention du chalandage fiscal, le transfert indirect d'intérêts, la déductibilité des intérêts et l'introduction de règles claires et simplifiées en matière de prix de transfert[868].

En effet, les organisations internationales et les fiscalistes se demandent si toutes les mesures BEPS, notamment les actions (5, 6, 13 et 14), considérées comme des normes minimales, sont pertinentes pour les pays en développement. En outre, la participation directe des pays en développement au processus décisionnel des pays qui ne sont ni membres de l'OCDE ni pays du G20 a été très limitée. En fait, de nombreux pays soupçonnent que leur participation à la mise en œuvre est plus recherchée que leur participation à l´élaboration des règles. Cependant, ces règles ne reflètent pas suffisamment les réalités et les priorités des pays en développement[869].

Le projet BEPS a été fortement critiqué pour avoir accru la complexité du système fiscal international. En fait, il reposait sur le principe de pleine concurrence, qui est généralement considéré comme n'étant plus adapté à l'économie numérique[870].

Bien que les actions 8-10 BEPS visaient à freiner l'érosion de la base d´imposition grâce à la fixation de prix de transfert en fonction de la valeur, certains paiements réducteurs d´impôt comme les frais pour services transfrontaliers ou de gestion soumis au principe de pleine concurrence n'ont pas été traités[871].

D'ailleurs, les pays en développements constatent que le projet BEPS néglige leurs besoins et intérêts et évite délibérément la recherche d'un équilibre entre l'imposition a la source et l´imposition a la résidence[872]. Ces problématiques confirment la nécessité d'une

[868]- BURGERS Irene et MOSQUERA Irma, "*Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?*", Erasmus Law Review, Issue 1/2017.

[869]- BURGERS Irene et MOSQUERA Irma, Ibid.

[870]- Fonds monétaire international (FMI), « *Fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale* », Document d'orientation du FMI, Washington, mars 2019, page 67.

[871]- Fonds monétaire international (FMI), Ibid.

[872]- Fonds monétaire international (FMI), Ibid, page 56.

autorité fiscale intergouvernemental au sein des Nations Unies, dans laquelle les pays en développements pourraient participer effectivement au processus d'élaboration des règles[873].

Les pays en développement estiment que la portée du débat BEPS devrait être élargie pour inclure le recours aux incitations fiscales, l'attribution des droits issus des traités fiscaux en fonction du lieu de résidence et de la source, le rapport coûts / bénéfices des conventions fiscales, l´identification de comparables pour l'application des règles de prix de transfert et la capacité limitée des administrations fiscale dans les pays en développement[874].

1.2. Le plan BEPS ne résout pas l'érosion de la base d'imposition des pays en développements

Même si les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie ont été des moteurs des actions du G20 puis de l'OCDE, force est de constater que ni l'Action 1 ni l'action 7 du plan BEPS ne contiennent de dispositions significatives sur cette partie croissante de notre environnement[875].

En fait, ARNOLD Brian a souligné que le plan d'action BEPS de l'OCDE n'identifie pas la fourniture de services comme un moyen d'érosion de l'assiette fiscale des pays nécessitant une action. Cependant, les pays en développement sont de plus en plus préoccupés par l'érosion de leur assiette fiscale nationale due aux paiements effectués par des résidents ou par un groupe multinational pour des services de gestion, de conseil et techniques fournis par des sociétés non-résidentes. Bien que certains pays disposent de dispositions spéciales concernant les revenus des services techniques dans leurs droits internes et leurs traités fiscaux, cependant, ces types de services ne sont pas définies avec précision[876].

Les juristes AVI-YONAH et HAIYAN ont noté que le processus BEPS a produit des règles beaucoup plus complexes, discrétionnaires, incertaines, coûteuses et, dans bien des cas, contradictoires. Cela peut conduire à de nouvelles opportunités BEPS de la part des

---

873- SOUTH CENTER, « *South Centre Comments on Regulated Financial Services Exclusion* », 2022, page 02.

874- BURGERS Irene et MOSQUERA Irma, "*Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?*", Erasmus Law Review, Issue 1/2017.

875- KPMG INTERNATIONAL, "*Don't underestimate BEPS' impact on indirect tax*", 2016, page 06.

876- ARNOLD Brian, Ibid, page 49.

EMN, ou à un arbitraire de la part des autorités fiscales. En plus d'adhérer au principe de l'entité indépendante et de rejeter de nouveau principe de l´entité unique, le projet BEPS n'a pas non plus abordé les concepts fondamentaux de résidence et de source, et lieu ou les bénéfices devraient être considérées comme gagnées[877].

Comme les règles existantes basées sur d´anciens principes ont été renforcées, et que de nouvelles règles fondées sur de nouveaux principes n'ont pas été adoptées, le projet BEPS n'est pas aussi révolutionnaire et fondamental qu'il y apparaît. Cependant, en raison des contradictions et des conflits entre les nouveaux principes et les anciens principes, les nouveaux principes du droit fiscal international ont été affectés par le renforcement des règles actuelles basées sur les anciens principes sans le soutien de nouveaux principes et de nouvelles règles. Cela devrait indiquer clairement qu´il est très difficile d'atteindre l´objectif consistant à aligner l'imposition des bénéfices des EMN sur l'activité économique[878].

En outre, les éléments innovants des nouveaux modèles commerciaux, tels que l'impression 3D, devraient compliquer encore davantage la situation[879]. Compte tenu de la difficulté d'élaborer des définitions communes pour les ventes, les licences ou les services, une double imposition sur la même transaction est fortement probable du fait que le taux d´imposition appropriée est difficile à déterminer[880].

De plus, la définition des redevances est ambiguë. Il existe actuellement une confusion entre un utilisateur qui récit un droit d'utiliser un logiciel protégé et un utilisateur qui récit un droit sur le droit d'auteur lui-même. Il est regrettable que le rapport final de l'OCDE sur l'action 1 publie en 2015 n´ait réexaminer la problématique de la caractérisation du revenu. Bien que les redevances justifient la retenue à la source principalement parce que l'État source fournit le cadre juridique et l'application pour protéger la valeur de l'offre intellectuelle concernée, les bénéfices des entreprises dans le contexte du commerce numériques ressemblent beaucoup aux redevances. En fait, le maintien des règles

[877]- AVI-YONAH Reuven et HAIYAN Xu, "*Global Taxation after the Crisis: Why BEPS and MAATM are Inadequate Responses, and What Can Be Done About It*", (January 15, 2016), University of Michigan Public Law Research, Paper N°494, page 31.

[878]- AVI-YONAH Reuven et HAIYAN Xu, Ibid.

[879]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Op.cit, page 20.

[880]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", page 161.

traditionnelles qui font la distinction entre redevances et bénéfices commerciaux dans le contexte du commerce numériques est loin d'être optimale[881].

Même si les fondements des accords fiscaux internationaux, à savoir la notion de résidence et la notion de source soient affaiblis, voire vidés de leur sens par la mondialisation et la numérisation de l'économie, toute action unilatérale prise par un Etat donné pourrait porter atteinte à le perception des impôts dans d'autres pays et entrainer une répartition inéquitable de l'assiette fiscale[882].

Nous partageons l'avis de Dhruva Advisors [883]qui a souligné que la mise en œuvre du système fiscal international révèle les limites de la retenue à la source est la difficulté d'appliquer des règles conventionnelles basées sur la source dans les transactions modernes impliquant des actifs incorporels et une présence éphémère dans l'État source. À moins qu'il n´y ait une sorte de consensus entre les États concernant la structure et le seuil exact d'imposition et que la portée des interprétations contradictoires soit réduite[884].

2. La problématique de l'attribution des bénéfices entre pays développés et pays en développement

Un autre problème identifié par les universitaires et les organisations internationales est la répartition des droits d'imposition entre les pays en développement et les pays développés. L'OCDE a souligné dans le rapport de 2014 que la répartition des droits d'imposition entre pays sort du champ d'application du BEPS[885].

Par conséquent, les pays en développement peuvent être plus sensibles au BEPS étant donné qu´ils dépendent davantage des recettes de l'impôt sur les sociétés pour couvrir leurs

[881]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", page 161.

[882]- International Monetary Fund (FMI), " *Spillovers in international corporate taxation*", IMF POLICY PAPER, Washington, D.C. May 9, 2014, page 06.

[883]- Dhruva Advisors offre un large éventail de services dans la taxe et l'espace réglementaire pour les clients en Inde et dans le monde.

[884]- Dhruva Advisors, "*The Source v. Residence Conflict in the Digital Economy*", 2015, page 07.

[885]- BURGERS Irene et MOSQUERA Irma, "*Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?*", Erasmus Law Review, Issue 1/2017.

dépenses publiques. En fait, l'impact de BEPS sur ces pays est particulièrement préjudiciable[886].

2.1. La pertinence des règles de résidence et de source à l'ère de la numérisation économique

Bien que le rapport de la Société des Nations de 1923 sur la double imposition ait marqué un changement important dans la fiscalité internationale en introduisant le principe de source des revenus, il a été reconnu que le droit primaire d'imposition devait appartenir à l'État de résidence. En fait, l'État source ne devrait avoir droit à l'impôt que dans des cas exceptionnels. Les raisons d'établissement du principe de résidence comme règle générale et du concept d'ES comme exception n'ont pas été clairement énoncées- ni dans les documents de la Société des Nations ni ultérieurement dans les documents de l'Organisation européenne de coopération économique (OECE), plus tard OCDE. Les principaux arguments en faveur de la modification étaient que les conventions fiscales ne contenaient que le principe de résidence et qu'il était difficile d'imposer efficacement et équitablement les entreprises étrangères si elles n'avaient pas d'ES dans le pays source[887].

En outre, le système actuel d'attribution des bénéfices est également né à cette époque[888], comme un outil permettant de protéger les intérêts des pays de résidence. En instaurant le principe selon lequel les filiales ou ES doivent avoir un lien de dépendance avec leur siège social, les avantages de ce système ont été immédiatement remarqués par les sociétés multinationales et les premiers cas d'arrangement et de fragmentation de type commissionnaire ont commencé à être entendus par les tribunaux au cours de cette période[889].

Ensuite, les rédacteurs du rapport de 1958 sur la répartition des bénéfices entre entreprises et filiales rejettent le principe de la force d'attraction. Bien que le rejet fût motivé

---

[886]- BURGERS Irene et MOSQUERA Irma, Ibid.

[887]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", Second Edition, Edited by Alexander Trepelkov, Harry Tonino and Dominika Halka, United Nations New York, 2017, page 384.

[888]- Mitchell B. Carroll, "*Prevention of international double taxation and fiscal evasion: two decades of progress under the League of Nations"* (Geneva: League of Nations, 1939).

[889]- NATIONS UNIES, Ibid, page 385.

par la protection du libre-échange, il permettait néanmoins de contourner plus facilement le concept d'ES par la fragmentation des activités dans l'État source[890].

L'objectif de l'action 7 était de lutter contre les cas les plus extrêmes d'évitement artificiel d'ES et ne vise pas d'attribuer plus de droit d'imposition aux pays source puisque cette dernière exige en fait une modification substantielle du concept d'ES[891]. Le comité d'experts des Nations Unies a approuvé des modifications du modèle de convention des Nations Unies similaires à celles proposées dans l'action 7 de l'OCDE. Ces modifications sont reflétées dans la mise à jour 2017 du modèle onusien[892].

Les pays en développement sont évidemment préoccupés par le contournement artificiel du statut d'ES et par l´introduction de mécanismes pour y remédier. Cependant, ils se préoccupent également de l´adéquation de la définition de l'ES en général et de la mesure dans laquelle elle restreint indûment la retenue à la source sur les activités qui impliquent une activité économique importante sur leurs territoires. La question se pose notamment dans le contexte de l'économie numérique et de la taxation des services[893].

Au nom des Nations Unies, JIMENEZ Adolfo Martín expliquait qu'il est complexe de parler d'évitement artificiel d'un ES, puisque que ce qui est artificiel pour un pays peut ne pas l'être de même pour un autre pays qui interprète différemment le concept d'ES. En fait, dans les affaires Dell jugées en Norvège et en Espagne, une structure typique de commissionnaire a résisté au test de la Cour suprême norvégienne, qui a statué qu'il n'y avait pas d'ES dans une telle situation, même si le même accord était considéré comme un ES en Espagne[894].

Le Comité d'experts de l'ONU a indiqué que le facteur le plus important de la numérisation est la nouvelle vague de flux d'informations numériques, accessibles instantanément à tout moment et en tout lieu. Il y aurait cependant une raison de limiter l'imposition dans le pays source, sur la base du principe selon lequel les bénéfices des entreprises sont associés au pays où se trouvent les facteurs de production des activités

[890]- NATIONS UNIES, Ibid, page 388.

[891]- NATIONS UNIES, Ibid, page 375.

[892]- NATIONS UNIES, Ibid, page 20.

[893]- NATIONS UNIES, Ibid, page 20.

[894]- NATIONS UNIES, Ibid, page 383.

économiques. A l´ère du numérique, il est important de considérer l'information comme un nouveau facteur de production, dans la mesure ou l'information est actuellement dérivée et produite dans l'Etat source[895].

A la troisième réunion régionale du Cadre inclusif sur le BEPS pour les pays francophones, organisée par la Direction générale des impôts et des domaines (DGID) du Sénégal, en partenariat avec l'OCDE et le Cercle de réflexion et d'échange des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF), qui s'est tenue du 15 au 17 octobre 2019 à Saly (Sénégal), les participants ont souligné l'importance de continuer à travailler sur les questions en suspens concernant : la localisation des ventes (ou du marché) et la source des revenus pour les modèles d'affaires multifaces (reposant sur la participation des usagers) ; le calcul, l'administration et le recouvrement d'un impôt dû par des entreprises sans présence physique sur le territoire de la juridiction exerçant le droit d'imposition (et les implications en terme d'obligations documentaires et d'échange d'informations) ; la définition de formules ou méthodes de calcul différenciées pour tenir compte de la valeur des utilisateurs dans certains modèles d'affaires du numérique ; et les différentes options pour tenir compte des pertes résiduelles d'une entreprise multinationale[896].

Certains membres du comité fiscale des Nations Unies ont souligné que le comité devrait se concentrer sur la question de l'attribution des droits d'imposition, qui n'était pas un thème de réflexion nouveau. Il a été suggéré qu'une solution aux difficultés que soulevait l'imposition de nouveaux modèles d'activité pourrait être trouvée dans le contexte du modèle onusien. Cela pourrait être en attribuant par exemple des droits d'imposition à la juridiction du marché concerné comme le comité l'avait déjà recommandé s'agissant des redevances et des rémunérations de services[897]..

---

[895]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "*TAX CHALLENGES IN THE DIGITALIZED ECONOMY: Selected Issues for Possible Committee Consideration*", page 21.

[896]- OCDE, « *3ème réunion régionale du Cadre inclusif sur le BEPS pour les pays francophones* », 15 - 17 octobre 2019, Saly, Sénégal.

[897]- Nations Unies, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, «*Rapport sur les travaux de la dix-septième session (16-19 octobre 2018)* », Conseil économique et social Documents officiels Supplément N°45, New York, 2019, page 10.

Diverses propositions ont été faites, notamment pour maintenir le critère d´une présence économique significative ou d'ES numérique. Il reste toutefois à clarifier comment les bénéfices des entreprises doivent être attribuées dans ce cas[898].

Différents avis ont été exprimés sur la proposition tendant à attribuer les droits d'imposition à la juridiction du marché concerné. Certains participants pensaient que l'imposition ne devait avoir lieu que lorsque valeur est créée, ce qui, selon eux, n'était pas le cas ici, et que les impôts sur le revenu et les taxes sur la consommation sont différents[899].

D'autres ont interprété différemment la notion de création de valeur ou ont jugé que cette notion ne contribuée pas à trouver des solutions. D'autres encore ont exprimé des doutes quant aux revenus que l'économie numérique pourrait générer dans la plupart des pays en développement[900].

2.2. Le dilemme d'alignement de l'imposition des bénéfices des EMN à l'activité économique

Les préoccupations croissantes en matière de fiscalité internationale et le succès des EMN dans la réduction de leurs taux d´imposition ont motivé l'initiative BEPS de l'OCDE. Pour les EMN la planification fiscale en vaut largement la peine car elle permet d´atteindre les deux objectifs suivants[901]:

- *Réduction de la taxe imposée par le pays où les opérations commerciales ont lieu ;*
- *Évitement fiscal dans le pays source de la multinationale (facilement réalisable dans le cadre des systèmes territoriaux)*.

Si l'un de ces objectifs ne peut être atteint, en particulier le deuxième objectif relatif à l´imposition dans le pays source, la motivation à entreprendre les efforts souvent importants requis pour planifier et mettre en œuvre des stratégies complexes de transfert des bénéfices sera considérablement réduite. Cela signifie que le comportement actuel des EMN changera

[898]- Nations Unies, Ibid, page 10.

[899]- Nations Unies, Ibid.

[900]- Nations Unies, Ibid.

[901]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 110.

si toutes leurs activités internationales sont désormais assujetties à l'impôt sur les sociétés de leur pays source respectif[902].

Le groupe fiscal de chercheur de l'université d'Oxford a souligné que « *le BEPS 1 a modifié dans une certaine mesure la répartition des droits d'imposition entre les pays. En particulier, conformément à ses objectifs, il a rendu plus difficile pour les pays à faible fiscalité l'attribution de droits d'imposition sur le revenu en l'absence d'activité réelle. Les actions BEPS visaient à modifier le système afin que la fiscalité suive de plus près « l'activité réelle» et la «création de valeur», réduisant ainsi l'attribution du revenu imposable aux juridictions à faible imposition où aucune ou peu de «substance économique» doit être trouv*é »[903].

Au nom des Nations Unies, JIMENEZ Adolfo Martín a expliqué que l'évolution historique du concept d'ES montre que, depuis sa création, il comprend deux éléments opposés. Il s'agit d'un seuil permettant l'imposition dans l'État source, mais contient également des restrictions en faveur de l'imposition dans l'État de résidence. En fait, l'ES a créé une dissociation entre l'idée selon laquelle un État source devrait imposer une participation significative à sa vie économique et les droits d'imposition qui peuvent être revendiqués sur cette participation dans le cas où un lieu fixe ou un agent dépendant habilité à conclure habituellement des contrats n'existaient pas. Il n'y aura donc aucune retenue à la source pour les bénéfices des entreprises, quel que soit le niveau de pénétration économique dans l'État source[904].

Par ailleurs, le rapport de 2014 sur l'action 1 du plan BEPS montre que dans le contexte de l'économie numérique, le processus de création de valeur s'appuie souvent sur une collecte de données issues de différentes sources notamment la collecte des données d'utilisateurs[905].

---

[902]- OCDE, Ibid, page 109.

[903]- DEVEREUX Michael, AUERBACH ALAN J., KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang, VELLA John, "*Taxing profit in global economy*", page 112.

[904]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", page 406.

[905]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 244.

« *Lorsqu'un site Web est conçu comme une plate-forme, les utilisateurs peuvent créer du contenu et le placer sur la plate-forme. Plus le contenu est intéressant sur la plate-forme Web, plus la plate-forme web devienne populaire. Les plates-formes Web qui sont populaires attirent davantage d'annonceurs. Donc, ces intrants personnels ajoutent la valeur au produit économique produit par l'entreprise et affectent également la valeur marchande de l'entreprise. Par conséquent, dans l'économie numérique, les individus et les entités, ainsi que les Etats eux-mêmes peuvent être impliqués dans la coproduction de services et de produits numériques. Toutefois, le modèle actuel de répartition internationale de la fiscalité ne permet pas de saisir le monde, le groupe et les intrants personnels, établis par les États et les particuliers dans le processus de production des services et des produits numériques*»[906].

Le rôle croissant des données soulève plusieurs questions quant à la pertinence des règles actuelles de lien (résidence et source). Il s´agit tout d´abord de l´imposition des bénéfices générées par une entreprise dans la juridiction dans lequel les données sont collectées. Ainsi de la question de la pertinence de la qualification et de la valorisation des données aux fins fiscales[907].

Par ailleurs, en supposant qu'une présence fiscale locale puisse être identifiée dans une juridiction particulière, une deuxième question se pose : quelle valeur devrait être accorder à la collecte de données ?[908]

Les professeurs OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe ont souligné que les données clients ont toujours été une source de valeur. Cependant, une valeur est attribuée aux énormes quantités de données collectées et utilisées par les entreprises numériques. Le principal défi consiste à comprendre comment les données collectées sont monétisées, et quelles fonctions sont impliquées pour le faire. Pour une utilisation dans la publicité, l'OCDE reconnaît que la valeur des données se reflète dans les revenus publicitaires[909]. Toutefois, le

[906]- PLEKHANOVA Victoria, Ibid, page 19.

[907]- OCDE, "*Relever les défis fiscaux poses par l'économie numériques*", rapport 2014, page 140.

[908]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part I, le 25 octobre 2017, page 179.

[909]- OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe, Op.cit, page 08.

traitement fiscal de la valeur générée par la collecte de données d'utilisateurs n'a pas été résolu dans le cadre du plan BEPS.

De plus, le cloud computing entraine une évolution orientée vers un modèle services pour le matériel et les logiciels[910]. LIVNI Ben a souligné que les États sont confrontés à des déficits budgétaires croissants et à la diminution des bases fiscales parce que le *cloud computing* érode leur assiette fiscale. Les prestataires de cloud proposent des services aux utilisateurs de musique et de films sur Internet. Ces services étaient offerts sous forme de produits tangibles, tels que des cassettes, dont la vente était imposable. L'informatique en nuage offre également aux utilisateurs des armoires virtuelles (Dropbox) et des albums photos virtuels (iPhoto d'Apple) ainsi que d'autres services numériques. Etant donné que de nombreux produits tangibles ne sont plus vendus, mais proposés en tant que services, moins de transactions sont imposés[911].

Étant donné que de nombreuses structures numériques tirent désormais des revenus des pays sources présence physique, le comité d'expert de l'ONU a souligné que le modèle actuel d´ES est relativement facile à expliquer, difficile à administrer et peut être considéré comme impossible à proposer comme solution à long terme. La prochaine étape, consiste a redéfinir un «*ES numérique*» afin d´accorder davantage d´importance à l´imposition à la source[912].

[910]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "*Tax challenges in the digitalized economy: Selected Issues for Possible Committee Consideration*", page 20.

[911]- LIVNI Ben, "*The Storm of Cloud Computing Taxation*", TAXANALYSTS, July 17, 2017, disponible à l'adresse, http://www.taxanalysts.org/node/196876, consulté le 23 septembre 2017.

[912]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Op.cit, page 20.

Conclusion de la première partie

Depuis 1996, la fiscalité de l'économie numérique constitue une préoccupation majeure des organismes internationaux et des autorités fiscales dans le monde entier. La fiscalité elle-même est une question complexe et controversée[913]. Il existe clairement un décalage entre la compétence géographique et Internet, ce qui rend plus difficile l'application de la loi fiscale fondée sur la compétence territoriale dans l'environnement e-commerce. Cela pourrait entrainer soit par une double imposition ou de non-imposition[914].

Tout d´abord, le GTC de l'OCDE avait été convaincu qu'une clarification relativement mineure des dispositions de l'art 05 du modèle de l´OCDE suffirait pour adapter la notion de l'ES à l'ère numérique[915]. La clarification des modalités d'application de la définition d'établissement stable concerne : un site web qui ne peut en lui-même constituer un établissement stable, qu'un accord d'hébergement sur un site web n'aboutit pas généralement à un établissement stable pour l'entreprise qui exerce son activité par le biais de ce site web ; qu'un fournisseur de services sur Internet ne constitue pas normalement un agent dépendant d'une autre entreprise de manière à constituer un établissement stable de cette entreprise, et que si un endroit où un équipement informatique tel qu'un serveur est situé, peut dans certaines circonstances, constituer un établissement stable, cela suppose que les fonctions exercées à cet endroit sont substantielles et forment un élément essentiel ou fondamental de l'activité commerciale de l'entreprise[916].

Même si le travail d'interprétation et de clarification du CAF de l'OCDE est important, le développement rapide d'internet et du commerce numériques a nécessité une tâche de changement plutôt que de clarification. Les espaces commerciaux à proximité des clients ont été remplacées par de nouvelles structures telles que des serveurs automatisés, rendant difficile la détermination de la juridiction dans laquelle la valeur est créée[917].

---

[913]- Basu Subhajit, Op.cit, page 01.

[914]- Basu Subhajit, Op.cit, page 07.

[915]- OCDE, Ibid, page 33.

[916]- OCDE, Centre de l'OCDE, « *L'OCDE va de l'avant vers un consensus international sur le régime fiscal du commerce électronique* », PAC/COM/NEWS (2001)15, Paris, le 12 février 2001, page 02.

[917]- CROW Stephen, conseiller auprès du Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies, Groupes spécial d'experts de coopération internationale en matière

En outre, l'utilisation d'une installation fixe d'affaires pour l'achat, l'entrepôt et la livraison de biens peut constituer une activité de nature préparatoire ou auxiliaire pour les entreprises traditionnelles, alors qu´elle constitue une activité essentielle ou de base pour le commerce numérique[918].

De fait, le GTC a reconnu la nécessité de continuer à surveiller l´impact sur les recettes fiscales du développement de modèles économiques qui résulte des nouvelles technologies de communication[919].

En 2015, dans son rapport sur l'action 1 du plan BEPS, le GTC a réétudiée la proposition d'un nouveau lien d'ES virtuelle en introduisant une retenue à la source sur les ventes de produits et de services numériques[920]. Par ailleurs, ajustements apportés par l'action 7 du plan BEPS ont retenu la notion de l'établissement stable, notamment de présence physique en raison de l'opposition des Etats-Unis. Ils ont en fait rejeté de fait le concept défendu de présence fiscale numérique par la France, comme critère complémentaire à celui d'établissement stable [921].

Cependant, le rapport final sur l'action 1 reconnait que les pays sont libres d'introduire de telles dispositions dans leurs conventions fiscales afin de se protéger contre l'érosion de leurs bases d'imposition et le transfert de bénéfices. Ces derniers qui revêtent une importance cruciale du point de vue des pays en développement du fait qu'ils sont importateurs nets de biens et de services numériques. De plus, ils n'ont souvent pas la capacité administrative de

fiscale, « *Le commerce électronique : aspects de la fiscalisions internationale* », dixième session, Genève, 10 septembre 2001, page 12.

[918]- EUROPEAN PARLEMENT, DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES POLICY DEPARTMENT A: ECONOMIC AND SCIENTIFIC POLICY," *Tax challenges in the digital economy*", June 2016, page 28.

[919]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 78.

[920]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posées par l'économie numérique* », page 173.

[921]- LIGNEREUX Bastien, « *Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés* », Rapport particulier N°4, 2017, page 120.

contrôler ou de limiter cette érosion de la base d'imposition et ce transfert de bénéfices au titre des dispositions anti-abus dans leur droit interne ou dans leurs conventions fiscales[922].

Cependant, le GTC a négligé l'examiner de nombreuses questions estimées comme prioritaires pour les pays en développements, notamment celles liées à l'attribution des bénéfices, a la qualification des revenus et a l'imposition des prestations de services et des redevances. En effet, les États étaient donc confrontés à un dilemme : soit de préserver l'application des principes fondamentaux de la fiscalité internationale et risquer de ne pas pouvoir appréhender ces transactions virtuelles, soit de tenter de les faire « *rénover* »[923]. Ce sont les dirigeants du G20 qui ont décidé qu´il était temps de moderniser le système fiscal mondial.

Selon l'OCDE, toute réflexion sur l'harmonisation fiscale doit être globale puisque la mondialisation a également une portée mondiale[924]. S´il existe aujourd'hui une plus grande mobilité de certaines bases fiscales notamment des revenus des sociétés, la solution n'est pas d´éliminer cette mobilité et donc de réduire la concurrence, mais plutôt de voir ce qui peut être fait pour accroître la mobilité d´autres bases[925].

Contrairement à l'OCDE qui depuis toujours adopté la philosophie de s'appuyer sur l'application volontaire d´obligations de « *soft law* » et sur la pression morale exercée par l'examen des politiques pour en assurer le suivi[926], l'UE a proposé des règles contraignantes «*hard law*» pour une directive sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) obligatoire afin d'imposer les entreprises multinationales[927].

---

[922] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021* », Nations Unies, New York, 2022, page 449.

[923] PLAGNET Bernard, « *Les nouveaux impôts* », Arch. phil. droit 46 (2002), page238.

[924]- OCDE, « *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance », Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2016, page 04.

[925]- GARELLO Pierre, rapport précité, page 58.

[926]- RIOUX Michèle et DEBLOCK Kristian, Op.cit, page 34.

[927]- EFAMA (the representative association for the European investment management industry), " *EFAMA response to the European Commission Public Consultation on CCCTB*", 8 January 2016.

Bien que le système fiscal international soit par nature largement incompréhensible, l'application des nouvelles normes internationales et les approches communes de BEPS 1 a été considérée comme une source d'incertitude et de complexité supplémentaire pour les contribuables et les administrations fiscales, notamment pour les pays en développements. De plus, cela ne résout pas la problématique de l'érosion de la base d'imposition de ces pays[928].

En effet, les membres du Cadre Inclusif (CI) ont élaboré un programme de travail de BEPS 2 entre 2018 et 2022. Ce programme vise à apporter des solutions consensuelles à long terme d'ici 2023 aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie et qui n'ont pas été résolus dans le cadre du projet BEPS 1. Le programme repose en réalité sur deux piliers. Dans le cadre du premier pilier, l'objectif est d'attribuer des recettes fiscales aux juridictions de marché, en tenant compte de l'emplacement des consommateurs et la contribution des utilisateurs dans ces Etats. Le deuxième pilier visait à garantir que les entreprises multinationales paient un impôt minimum sur les bénéfices qu'elles génèrent. L'objectif est de résoudre les problématiques restants identifiées dans le projet BEPS 1 OCDE/G20[929].

[928]- Fonds monétaire international (FMI), « *Fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale* », Document d'orientation du FMI, Washington, mars 2019, page 16.

[929]- OCDE, « *Cadre inclusif OCDE / G20 sur le BEPS* », 2020, page 02.

Deuxième partie
Une approche multilatérale pour la répartition équitable des revenus dans l'économie numérique

Bien que le cadre fiscal international soit révélé efficace pour promouvoir les intérêts économiques et politiques des pays développés au détriment des pays en développements[930], la numérisation de l'économie a accentuée le phénomène d´érosion des bases fiscales. En effet, les entreprises du numériques n'ont plus besoin de présence physiques dans les pays source. Même s'il existe une présence physique, il est souvent difficile d'attribuer les bénéfices à un ES en raison des actifs incorporels, tels que des algorithmes et des codes sources qui sont souvent utilisés dans la génération des bénéfices[931]. Cela rend difficile la détermination du profit imposable ainsi que le lieu où l´activité est exploitée.

Ces défis ont été reconnus par la communauté internationale. Les Etats membres de l'OCDE et du G20 ont pris conscience de la nécessité d'opérer un changement visant à remédier aux déficiences du système fiscal international et à unifier les solutions pour lutter contre l'évasion fiscale et éviter la non double imposition[932].

L'engagement a été étendu aux pays en développement non-membres de l'OCDE / non-G20 comme la Tunisie, le Maroc, le Nigeria, le Sénégl ect. Des réseaux régionaux de politique et d´administration fiscale ont également pris part aux discussions, tels que le Forum africain d'administration fiscale (ATAF) et le Centre interaméricain de l'administration fiscale (CIAT)[933].

Le projet BEPS 1 de l'OCDE n'a pas résolu la problématique de la concurrence fiscale et en fait la nature de la concurrence devrait changer à la suite de BEPS1. Avant le BEPS 1, la politique de concurrence fiscale adoptait une combinaison d'une approche «*basé sur les taux bas*» et d´une approche « *basées sur des régimes fiscaux préférentiels spécifiques* » comme celles appliquées en Irlande ou au Royaume-Uni. Après le BEPS, la politique de concurrence fiscale sera probablement davantage basée sur les taux d´imposition. L´objectif

[930]- PASTUKHOV Olexandr, « *International taxation of income derived from electronic commerce current problems and possible solutions*", B.U.J.SCL.TECH.L, Vol 12.2, 2006, page 02.

[931]- SOSE Adnan, TASCON Nicolás et VIEMOSE Anders, « *Taxation of digital economy* », South Centre/Geneva Graduate Institute, 2023, page 16.

[932]- CHARRIE Julia et JANIN Lionel, « *Fiscalité du numérique* », France stratégie, n°26 mars2015, page 04.

[933]- OCDE, "*Developing countries and BEPS*", disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/tax/developing-countries-and-beps.htm, vu le 23/12/2015.

est d'attirer les capitaux et les profits afin qu´ils ne fassent que modifier la nature de la concurrence fiscale plutôt que de la freiner [934].

Bien que plusieurs solutions aient été envisagées (critère de la présence économique significative, l'application d'une retenue à la source à certains types de transactions numériques et l'adoption d'un prélèvement compensatoire), cependant, aucune solution n'a été adoptée en tant que norme internationalement acceptée. En fait, les pays ont toujours le libre choix de mettre en œuvre l'une quelconque de ces options dans leurs législations nationales ou dans leurs conventions fiscales bilatérales[935].

Certains pays développés (membres de l'OCDE et du G20) ont exprimé leurs préoccupations et ont décidé d'agir unilatéralement et d´introduire leurs propres règles. Cela est notamment le cas des États-Unis ou le Congrès, qui ont exprimé lors des négociations de l'IM/ BEPS, que « *indépendamment de ce que le département du Trésor accepte dans le cadre du projet BEPS, le Congrès élaborera les règles fiscales* ». Viennent ensuite, l'Australie et le Royaume-Uni, deux pays qui ont décidé d'introduire leurs propres règles (nationales) pour faire face au transfert de bénéfices par les multinationales (c'est-à-dire l'impôt sur les bénéfices détourné). L'introduction de ces mesures unilatérales montre le manque d'engagement envers l'approche consensuelle de BEPS[936].

Au cours de la période 2013 à 2022, au moins 12 pays ont introduit des taxes sur les services numériques (DST), 15 pays ont des retenues à la source sur les transactions numériques et 4 pays ont modifié leurs définitions d'établissement permanent (ES) pour permettre le lien sans présence physique[937].

---

[934]- COLLIER Richard, "*Tax Competition, Tax Co-Operation and BEPS*", Journal of Tax Administration Vol 3:1 2017, page 22.

[935]- OCDE, « *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Rapports finaux 2015* », Note d'information, page 08.

[936]- BURGERS Irene et MOSQUERA Irma, "*Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?*", Erasmus Law Review, Issue 1/2017.

[937]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », SOUTH CENTRE, 26 JULY 2022, Research paper 161, page 23.

De fait, le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, composé de 139 membres, a été chargé de développer une solution qui vise à faire en sorte que les entreprises multinationales paient une juste part d'impôt partout où elles exercent des activités[938]. En 2021, 130 pays ont adhéré à la déclaration de l'OCDE qui instaure un nouveau cadre de réforme pour la fiscalité internationale[939].

Ce cadre repose sur deux piliers. Le premier pilier concerne les nouvelles régles de repartition des bénéfices pour les entreprises multinationales (EMN)[940] dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 milliards d'euros. En outre, le pilier deux concerne l'instauration d'un impôt minimum mondial avec un taux d'au moins 15 % pour taxer les EMN qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 750 millions d'euros[941]. En fait, cette imposition est inspirée du régime fiscal des Etats-Unis «Global intangible low-taxed income». Ce dernier prévoit que les entreprises américaines sont taxées sur les profits qu'elles réalisent à l'étranger lorsqu'ils y sont imposés en deçà d'un certain seuil[942].

Le comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale a également recommandé l´inclusion de l'article 12B au modèle de convention fiscale des Nations Unies pour relever les défis fiscaux de l'économie numérisée. L'article 12B,

---

938- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulvés par la numérisation de l'économie* », juillet 2021, page 10.

939- OCDE, « *130 pays et juridictions adhèrent à un nouveau cadre ambitieux pour la réforme du système fiscal international* ».

940- « *L'expression « Groupe d'entreprises multinationales » désigne tout groupe qui (i) comprend deux entreprises ou plus, dont la résidence fiscale se trouve dans des juridictions différentes, ou qui comprend une entreprise établie dans une juridiction à des fins fiscales mais qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par le biais d'un établissement stable, et (ii) qui n'est pas un Groupe d'entreprises multinationales exclu.*

L'expression « Groupe d'entreprises multinationales exclu » désigne, au titre d'un Exercice financier quelconque du Groupe, un Groupe qui a réalisé un chiffre d'affaires total consolidé inférieur à [750 millions d'euro] ».

OCDE, « *Action 13 : Dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, page 09.

941- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 01.

942- HOMO Benjamin et VERGNET Nicolas**,** Ibid.

approuvé par le comité en avril 2021, vise à imposer les revenus provenant des services numériques automatisés en faveur des pays en développements.

Cette partie est divisée en deux titres. Dans le titre 1, nous examinons la coopération fiscale internationale en tant qu´instrument de lutte contre l´optimisation fiscale internationale. Dans le deuxième titre, nous aborderons la nécessite d´une fiscalité globale a l´ére de la mondialisation et de la numérisation économique.

Titre I : La coopération fiscale internationale : un instrument de lutte contre l'optimisation fiscale des entreprises multinationales

Le système fiscal international est fortement dépassé par la complexité des chaines de valeur et la numérisation de l'économie. Cela empêche effectivement les pays en développements de percevoir leur juste part d'impôts sur les bénéfices des entreprises offrant des services numériques aux consommateurs et aux utilisateurs sur leurs territoires. Cela est dû à la complexité et a l'injustice constaté dans la répartition des droits d'impositions entre les Etats de résidence et les Etats sources.

Cette injustice a été exacerbée par la pandémie de Coronavirus[943]. La pandémie de COVID-19 a entrainé une augmentation des transactions numériques automatisées à forte intensité d'actifs incorporels par les EMN, exacerbant l'ampleur des défis fiscaux soulevés par la numérisation et la nécessité de les résoudre[944].

Contrairement aux actifs corporels, les actifs incorporels peuvent être facilement déplacés, soit en délocalisant les unités de recherche et de développement et les brevets, soit simplement en créant des sociétés holdings de marques dans des pays à faible fiscalité. De plus, les normes comptables existantes ne permettent pas la détermination et l'évaluation exactes de la valeur des actifs incorporels. En fait, il est plus facile de déplacer les bénéfices en surestimant le prix de transfert interne des actifs incorporels tels que les redevances[945].

En outre, des études récentes ont montré que l'intensité des transferts des bénéfices varie considérablement selon les pays ayant des niveaux de développement économiques différents[946].

---

[943]- ONG OXFAM, « *BEPS 2.0 : UNE RÉVOLUTION FISCALE ? Les conditions d'une réforme internationale ambitieuse pour lutter contre l'évasion fiscale des entreprises multinationales* ».

[944]- OCDE, *« Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie : points clés* », 2020, page 26.

[945]- ONGENA Steven, DELIS Manthos, DELIS Fotios et Laeven Luc, « *Global Evidence on profit schifting : The role of intangible assets* », VOXEU / CEPR, 11 octobre 2021.

[946]- JOHANNESEN Niels, TORSLOV Thomas et WIER Ludvig, « *Are less developed countries more exposed to multinational tax avoidance? Method and evidence from micro-data* », page 04.

Ces facteurs ont conduit la communauté internationale à relancer les discussions sur les questions de fiscalité et de coopération internationales, ainsi que sur la nécessité de développer des solutions efficaces à long terme.

En fait, le comité fiscal des Nations Unies[947] a identifié les revenus provenant des services numériques automatisés comme une question prioritaire. En 2020, les membres du

[947]- « *La proposition d'un organe mondial de fiscalité était le noyau de voute du Comité d'expert de l'ONU. Le rapport de 2001 du Groupe de haut niveau des Nations Unies sur le financement du développement (le rapport Zedillo) recommandait que « la communauté internationale examine les avantages potentiels d'une organisation fiscale internationale ». Cette organisation a été proposée afin de « compiler des statistiques, identifier les tendances et les problèmes, présenter des rapports, fournir une assistance technique et élaborer des normes internationales pour la politique et l'administration fiscales ». D'autres fonctions proposées étaient « de restreindre la concurrence fiscale, et même de développer des procédures d'arbitrage pour résoudre les différends fiscaux entre les comtés ». Cependant, la proposition d'un organe mondial s'est heurtée à une forte opposition et n'a abouti qu'à la transformation du Groupe ad hoc d'experts en un Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale, en tant qu'organe subsidiaire de l'ONU sur les questions économiques et sociale (le Conseil économique et social (ECOSOC) de l'ONU). Le comité a produit des normes internationales en matière fiscal afin d'aider les pays en développement à mieux mobiliser les ressources fiscales provenant des activités des entreprises multinationales. Par la suite, ces normes ont pris diverses formes, telles que le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, le Manuel pratique sur les prix de transfert pour les pays en développement, le Manuel sur la prévention et le règlement des différends fiscaux, le Manuel de négociation des accords fiscaux bilatéraux. Ces standards ont été extrêmement précieuses pour les pays en développement et leur ont fourni une alternative aux normes de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), qui reflètent les intérêts des pays développés.*

En outre, le Conseil économique et social a décidé de tenir chaque année une réunion extraordinaire envisagée une coopération internationale en matière fiscale avec la participation des autorités fiscales nationales.

Depuis 2011, ces réunions facilitent un dialogue inclusif et élargi sur la coopération fiscale internationale avec la participation de toutes les parties prenantes concernées, y compris des représentants des autorités fiscales nationales des pays en développement. Ils mettent en évidence les principales préoccupations des pays en développement, dans le contexte du financement du développement durable et du programme de développement pour l'après-2015. En outre, le Bureau du financement du développement (FfDO) organise fréquemment des réunions de groupes d'experts sur des sujets d'actualité présentant une importance particulière pour les pays en développement dans ce domaine.

Le Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale (le Comité), composé de 25 membres, est un organe subsidiaire de l'ECOSOC chargé des travaux sur la coopération fiscale internationale. Son mandat principal consiste à suivre et à mettre à jour, si nécessaire, le Modèle de Convention des Nations Unies

comité issus des pays en développement ont été charger par la première fois de proposer une nouvelle disposition dans le modèle des Nations unies. Cette disposition permettrait aux juridictions du marché d'imposer les revenus dérivés des transactions numériques. Puis, en 2021 un nouvel art. 12B a été ajouté au modèle des Nations Unies visant pour accorder des droits d'impositions aux juridictions du marché à partir desquelles les paiements pour les services numériques automatisés sont effectués sur une base brute aux taux négocié bilatéralement[948].

---

sur la double imposition entre pays développés et en développement, ainsi que le manuel pour la négociation de conventions fiscales bilatérales entre pays développés et en développement. En outre, le Comité fournit un cadre de dialogue en vue de renforcer et de promouvoir la coopération entre les autorités fiscales nationales ; examine de quelle manière les questions nouvelles et émergentes pourraient affecter la coopération fiscale internationale et élabore des évaluations, des commentaires et des recommandations appropriées ; et fait des recommandations sur le renforcement des capacités et la fourniture d'une assistance technique. Dans toutes ses activités, le Comité accorde une attention particulière aux pays en développement. Compte tenu de l'importance de la question du BEPS pour les pays en développement et de la nécessité d'une étude et d'un examen plus approfondis, le Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale (Comité d'experts des Nations Unies) a créé le Sous-comité sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Ce sous-comité avait pour mandat d'informer les agents fiscaux des pays en développement sur ces questions et de faciliter la contribution des points de vue et de l'expérience des pays en développement aux travaux du Comité d'experts des Nations Unies et aux travaux plus larges du Plan d'action de l'OCDE sur le BEPS. Par ailleurs, lors de la réunion ministérielle de 2020, le G77 ait maintenu son appel à un organe mondiale de fiscalité et a déclaré que « les ministres ont réitéré la nécessité de renforcer la coopération internationale en matière fiscale, reconnaissant avec préoccupation qu'il n'existe toujours pas de forum mondial unique et inclusif pour la coopération fiscale internationale au niveau intergouvernemental. À cet égard, ils ont réitéré la nécessité de transformer pleinement le Comité d'experts en matière fiscale en un organe intergouvernemental composé d'experts représentant leurs gouvernements respectifs. Les ministres ont souligné que les questions les plus pertinentes sont les défis posés par le manque de coopération fiscale internationale, les flux financiers illicites existants et l'évasion fiscale». CHOWDHARY Abdul Muheet et PICCIOTTO Sol, « *Streamlining the Architecture of International Tax through a UN Framework Convention on Tax Cooperation* », South Center, Tax Cooperation Policy Brief, N°21, novembre 2021, page 03.

UNITED NATIONS, « *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries* », page 06.

[948]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 05.

L'article 12B prescrit deux processus simples par lesquels les impôts pourraient être collectés : soit dans le cadre de négociations bilatérales entre Etats contractant sur une base brute dans le cadre de leur convention fiscale bilatérale, dont les taux devraient être négociés bilatéralement (un taux de 3 % - 4 % recommandé), ou l´entreprise multinationale peut demander que le pays source impose ses bénéfices sur une base nette[949].

En outre, l'OCDE a reconnu que l'incapacité du système fiscal à contenir les transferts de bénéfices, notamment dans les pays moins développés représente une véritable crainte pour la politique fiscale[950] et qu´une solution multilatérale mondiale pourrait être la meilleure solution. Cependant, l'OCDE a reconnu dans son premier document sur le plan BEPS de 2013 que la mondialisation signifie que les politiques nationales, y compris fiscales, ne peuvent pas être conçues d'une manière isolée. La politique fiscale est au cœur de la souveraineté nationale, et chaque pays peut concevoir son système fiscal comme bon lui semble[951].

En juillet 2020, le Cadre inclusif OCDE/G20, composé de 137 membres a été charger d´élaborer des rapports sur les plans des deux pilier BEPS2pour résoudre d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS)[952] qui non pas été résolues par le BEPS.1, à savoir les défis soulevés par la numérisation de l'économie. Les plans publiés par l'OCDE le 12 octobre 2020, contiennent les travaux techniques qui ont été achevés et constituent une base solide pour un futur accord sur la conception de nouvelles règles fiscales[953].

La question se pose de savoir si ces nouvelles normes conduisent finalement à terme à un système fiscal plus efficace et plus équitables pour tous les Etats ?

---

[949]- The Dialogue, "*Taxation of digitalized economy: Analysing the United Nations Article 12B Solution* », Economic Laws Practice (ELP), 01 avril 2021, page 03.

[950]- JOHANNESEN Niels, TORSLOV Thomas et WIER Ludvig, « *Are less developed countries more exposed to multinational tax avoidance? Method and evidence from micro-data* », page 02.

[951]- OCDE, « *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE, 2013, page 15.

[952]- OCDE, *« Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie : points clés* », 2020, page 03.

[953]- OCDE, Ibid, page 06.

Malgré l'engagement selon lequel le Cadre inclusif[954] serait l'organe décisionnel et non pas les membres ou le secrétariat de l'OCDE, le plan de travail convenu avait été abandonné au profit d'une approche beaucoup plus limitée basée sur des négociations bilatérales entre les États-Unis et la France[955]. Cela confirme que le Cadre inclusif n'est pas aussi inclusif que son nom l'indique[956].

---

[954]- « *Le Cadre inclusif sur le BEPS (Inclusive Framework on BEPS est l'organe technico-politique suprême chargé de gérer les recommandations du projet BEPS et de poursuivre les travaux dans ce domaine. Il a été mise en place 2016 en réponse à l'appel du G20 en faveur d'une mise en œuvre cohérente et générale du paquet de mesures issues du projet BEPS[954]. Le mandat du Cadre inclusif implique les objectifs suivants : Achever les travaux restants d'établissement de normes requis par le Plan d'action BEPS ; Évaluer la mise en œuvre des 4 standards minimums établis dans le cadre du projet BEPS au moyen d'un processus d'examen par les pairs ; Suivre les évolutions en lien avec le phénomène de BEPS et en mesurer l'impact ; Aider les juridictions à mettre en œuvre les mesures BEPS, en les aidant à élaborer des orientations complémentaires et des manuels pratiques centrés sur les questions prioritaires recensées par les pays en développement à faibles capacités* ». *Il réunit à ce jour près de 140 États et territoires. Il a été chargé d'examiner la mise en œuvre des normes minimales élaborées sur la base du projet en matière de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS, base erosion and profit shifting). Le but de cet examen est d'assurer que la concurrence fiscale entre les Etats obéisse à des règles du jeu équitables au niveau mondial. Il est chargé aussi d'établir des rapports et émet des recommandations sur des questions concrètes de politique fiscale à l'intention du G20 ou du G7 dans le cadre du projet BEPS et de poursuivre les travaux dans le domaine de la fiscalité numérique. En outre, il a également été chargé de développer, en collaboration avec le Fonds monétaire international, l'ONU et la Banque mondiale, des aides (appelées «boîtes à outils») destinées à soutenir les pays en développement dans l'application de certaines normes BEPS. Enfin, chaque année il publie un rapport d'activité. Ce rapport donne un aperçu des travaux effectués en matière d'examen des standards minimaux ainsi que des autres travaux en cours en lien avec le plan d'action BEPS (prix de transfert, économie numérique, etc.)* ». OCDE, « *Les travaux de l'OCDE dans le domaine de la fiscalité et du développement* », 2018-2019, page 16.

OCDE, « *Cadre inclusif OCDE / G20 sur le BEPS* », 2020, page 01.

Confédération Suisse, Secrétariat d'Etat aux questions financieres internationals SFI, "*Cadre inclusif sur le BEPS* ».

[955]- TAX JUSTICE NETWORK, « *Submission to public consultation: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 18 février 2022.

[956]- BAUER Matthias, « *Unintended and Undesired Consequences: The Impact of OECD Pillar I and II Proposals on Small Open Economies* », ECIPE occasional paper, N°04/2020, European Centre for International Political Economy, page 05.

Depuis lors, le processus a fait l'objet de critiques sans précédent de la part des organisations non gouvernementales. La raison en est que les bénéfices continueraient d´être répartis selon le principe de pleine concurrence. En outre, la répartition des droits d'imposition devient plus inéquitable, dans la mesure ou les pays source ne reçoivent que des recettes issues de l'imposition des bénéfices résiduels[957].

De nombreux pays membres du Cadre inclusif de l'OCDE ont exprimés leurs inquiétudes quant à leur capacité de s'engager et d'appliquer les nouvelles dispositions des deux Pilier BEPS[958]. D'autres rejettent catégoriquement la solution à deux piliers. Il s'agit du Nigeria, du Kenya, du Pakistan et du Sri Lanka[959].

Cependant, la majorité des pays africains et les pays les moins avancés n'ont pas encore rejoint le Cadre, comme l'Algérie, le Ghana et les Philippines. Des organisations internationales comme le South Center et le Forum africain sur l'administration fiscale se sont opposées a l'accord du fait qu'il ignore les intérêts des pays en développements comme c'est le cas du projet BEPS 1[960].

Bien que les deux approches (OCDE et ONU) visent à imposées les transactions numériques dans les pays du marché, leurs portée, les critères d'imposition et les procédures de mise en œuvre différent largement.

Dans le premier chapitre, nous discutons de la solution mondiale de l'OCDE. Puis, dans le deuxième chapitre, nous traitons la proposition à caractère bilatéral de l'ONU.

---

[957]- COBHAM Alex, « *A draft UN tax convention: building momentum*", Tax Justice Network, le 10 mars 2022.

[958]- MCCARTHY Julie, « *A bad deal for development: Assessing the impacts of the new inclusive framework tax deal on low- and middle-income countries* », Nonresident Fellow, Center for Sustainable Development, Global Economy and Development, Brookings Institution, MAY 2022, page 19.

[959]- CHOWDHARY Abdul Muheet, « *South Asia and the Need for Increased Tax Revenues from the Digitalized Economy* », South Views, No. 234, 18 February 2022.

[960]- JACOBS Didier, « *L'accord fiscal sur le cadre inclusif est-il dans l'intérêt des pays à faible revenus* », International Center For Tax and Développement (ICTD), 28 février 2022.

Chapitre I : Une approche multilatérale OCDE/G20 reposant sur deux piliers

Les réformes de l´OCDE/G20 BEPS.1 entre 2013 et 2015 visait à remedier à certaines failles du systéme fiscal international, notammant celles concernant la taxtion de l'économie numérique[961]. Bien que le rapport d´action 1 sur l'économie numérique comprenait un certains nombre de proposition visant à taxer le numérique, aucune proposition n'a finalement ete recommandée[962].

Cependant, certains membres du Cadre inclusive OCDE/G20 du BEPS.2 ont estime que les mesures prises par BEPS.1 étaient insufisantes pour lutter contre le transfert de bénéfices vers des juridictions à faible imposition et les pratiques d'optimisation fiscal qui séparent artificielement les revenus imposables des activités qui les génerent[963].

De plus, entre 2019 et 2022, BEPS.2 propose des solution reposant sur deux piliers. Au titre du Pilier Un/ Montant A, le Cadre inclusive vise à adapter le système fiscal international aux nouveaux modèles d'affaires et obtenir une répartition plus équitable des bénéfices en imposant les grandes entreprises dans le pays de consommation[964]. Toutefois, les pays sont tenus de renoncer a des mesures unilatérales en échange des régles types du Pilier Un.

Le Montant B fait également partie du Pilier Un de la déclaration du Cadre Inclusif de 2021. Il a été conçu afin de simplifier et rationaliser la détermination du prix des activités de commercialisation et de distribution de référence au niveau national conformément au principe de pleine concurrence. Ces dernières ont été déterminées sur la base de valeur

[961]- ONG OXFAM, « *BEPS 2.0 : UNE RÉVOLUTION FISCALE ? Les conditions d'une réforme internationale ambitieuse pour lutter contre l'évasion fiscale des entreprises multinationales* ».

[962]- NATIONS UNIES, Committee of Experts on International, Cooperation in Tax Matters, « *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report* », page 07.

[963]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, « *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal* », page 06.

[964]- OCDE, **«** *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie : points clés* », 2020, page 09

comparative adaptées, quelle que soit leur localisation géographique. Selon l'OCDE, la proposition de simplification et de rationalisation du processus au titre de Montant B profiterait non seulement aux juridictions à faibles capacités, mais aussi aux juridictions relevant du Cadre inclusif en offrant une plus grande sécurité juridique en matière fiscale[965]. La Convention multilatérale sur le pilier un a été publier en décembre 2023 et ouvert à la signature en 2024.

En outre, le Pilier Deux a pour but de limiter la concurrence fiscal grâce à un taux d'imposition minimum à l´echalle mondiale[966]. L´objectif de l´imposition minimale est de taxer les entreprises multinationales par les pays de residence et indépendamment de leur établissement fiscal à partir du moment où elles ne sont pas L´objet de l´imposition minimale est de taxer les multinationales par les pays de residence et indépendamment de leur établissement fiscal à partir du moment où elles ne sont pas taxées suffisamment à l'étranger[967].

Il s´avere que ces EMN paient souvent des impôts sans rapport avec les revenus et les profits qu'ils realisent localement[968]. Cette imposition vise principalement les géants du numerique **(**GAFAM) (Google, Apple, Facebook, Amazon et Microsoft), ce sont les États-Unis qui percoivent la différence entre le taux local et le taux minimum établi (15%)[969].

Même si l'une de ces entreprises parvient à transférer ses bénéfices vers un paradis fiscal, ces bénéfices seraient malgré tout imposés à un taux minimum de 15 %[970]. Toutefois, certains pays à l'instar de l'Irlande et la Hongrie ont exprimé leur réticence à signer la déclaration[971].

---

[965]- OCDE, « *Document de consultation publique : Pilier Un Montant B* », 8 decembre 2022 – 25 janvier 2023, décembre 2022, page 03.

[966]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulvés par la numérisation de l'économie* », juillet 2021, page 03.

[967]- HOMO Benjamin et VERGNET Nicolas, **«** *Lutte contre l'évasion fiscale : vers une imposition minimale des entreprises ?* », Les Echos, Publié le 19 juil. 2019,

[968]- Le Soir.be, publie le 05.05.2021, disponible a l´adresse, Fiscalité mondiale: le taux minimal d'imposition sera sans doute inférieur à 21% (OCDE) - Le Soir, consulte le 10 juin 2021.

[969]- HOMO Benjamin et VERGNET Nicolas**,** Ibid.

[970]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulvés par la numérisation de l'économie* », juillet 2021, page 14.

[971]- OCDE, Ibid, page 03.

A ce stade, il serait utile de savoir si la mise en œuvre de la solution à deux piliers garantira une répartition juste et équitable des bénéfices entre toutes les juridictions indépendamment de leur stade de développement et la fin de la concurrence fiscale dommageable au niveau mondial (section 1)? Ces reformes inciteraient -elles alors l'Algérie à rejoindre le Cadre inclusif dans les années avenir ? ou serait-il souhaitable l'utilisation d'autres instruments alternatifs conçus aux profits des pays source facilement intégrable ? (Section 2).

Section 1 : Pilier Un : Adapter le système fiscal international aux nouveaux modèles d'affaires « *le nexus* »

Le Pilier Un se compose de deux éléments : Montant A et Montant B. Le Montant A introduit un nouveau droit d'imposition sur une partie des bénéfices des grandes entreprises très rentables pour les juridictions de marché dans lesquels les biens ou les services sont fournis ou les consommateurs sont situés[972]. Ces règles constituent des dispositions de droit national (loi)[973].

Sous-section 1 : Un nouveau droit d'imposition pour les juridictions du marché (Montant A)

Il s'agit de la création d'une nouvelle règle spéciale d´établissement stable numérique pour les entreprises multinationales (EMN) dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 milliards d'euros et dont le bénéfice avant impôt est supérieur à 10%. Ce seuil d'imposition pourrait être abaissé au fil du temps à 10 milliards d'euros à condition d'une mise en œuvre

[972]- OCDE, «*Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », Document de consultation publique, 4 février 2022 – 18 février 2022, page 02.

[973]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 11.

réussie. Toutefois, cette règle ne s'applique pas aux services financiers[974] et les industries extractives[975].

1. L'attribution de droits d'impositions supplémentaires aux Etats du marché en fonction du critère de la rentabilité

Le Montant A vise à permettre aux États dans lesquels les multinationales commercialisent des produits ou des services, ou recueillent des données et du contenu auprès des utilisateurs, de bénéficier d'une partie de leur bénéfice mondial consolidé résiduel[976].

1.1. La redistribution partielle en fonction du bénéfice résiduel du group

Selon les normes internationales d´information financière (IFRS)[977], l'entreprise multinationale ultime (EMU) qui contrôle une ou plusieurs autres filiales présente des états financiers consolidés conformément à une norme comptable et financière admissible. Cela signifie que les actifs, les passifs, les produits, les charges et les flux de trésorerie de l'EMU du Groupe et des autres Entités de groupe sont présentés comme étant ceux d'une seule entité économique[978].

---

[974]- « *Les « Services financiers réglementés » désignent les services fournis par une Institution financière réglementée à savoir : un Établissement de dépôt ; un Établissement de prêt hypothécaire, un Établissement d'investissement ; un Organisme d'assurance ; un Gestionnaire d'actifs ; une Institution financière mixte ; et une Entité de services IFR* ». OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Exclusion des Services financiers réglementés* », Document de consultation publique, 06-22 mai 2002, page 10.

[975]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », juillet 2021, page 01.

[976]- KOKOU ESSEGBE Amaglo, TSOTSO Kouevi et KODZO SENYO Adjeyi, « *Taxation of Digital Services: what hope for the African States?* », South Centre, Tax Cooperation Policy Brief, N°33, 26 June 2023, page 01.

[977]- Les Normes internationales d'information financière (IFRS) sont les normes et interprétations publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent :

1. les Normes internationales d'information financière ;
2. les Normes comptables internationales ;
3. les interprétations IFRIC ; et
4. les interprétations SIC.

[978]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un* », 2022, page 26.

Les comptes consolidés sont les comptes annuels de l'EMU qu'est le groupe, composés du bilan consolidé et du compte de résultat consolidé[979]. Cependant, la consolidation des comptes nécessite l'élimination de toutes les transactions intragroupes (entres les filiales ou entre une filiale et l'entité mère) du même groupe au sein de l'État (Inter Company (IC), de sorte qu'elles ne soient comprises que les transactions transfrontalières intragroupe. Les données agrégées se contenteraient d'additionner les résultats et de refléter les transactions entre entreprises du même groupe au sein d´un Etat[980].

Le bénéfice résiduel est défini comme la partie du bénéfice qui dépasse une certaine rentabilité des ventes (la marge bénéficiaire avant impôt du Groupe est supérieure à 10 %). Une partie des bénéfices résiduels doit être répartie entre les États de marché sur la base du chiffre d'affaires qu'ils ont réalisé. Chaque État de marché peut alors imposer la part du bénéfice résiduel qui lui est attribuée[981].

Aux fins du Montant A, le bénéfice sera attribué à la juridiction du marché dans laquelle se trouve les consommateurs ou, pour les entreprises du secteur numérique les utilisateurs finaux, à condition que le groupe concerné réalise dans le pays un chiffre d'affaires de 1 Millions d'euro[982]. Toutefois, les petites juridictions dont le PIB est inférieur

[979]- SELLHORN Thorsten, « *Konzernabschluss* », disponible à l'adresse, Konzernabschluss • Definition | Gabler Wirtschaftslexikon, consulté le 02 juillet 2023.

[980]- PETKOVA Kunka et GREIL Stefan, „*Wer wird Amount A zahlen? Qualitative vs. quantitative Ansätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung unter Säule 1 des Zwei-Säulen-Projekts*", ifo Schnelldienst, avril 2022, N°75. Jahrgang 13 avril 2022, page 37.

[981]- FUEST Clemens, HEROLD Elena et NEUMEIER Florian, „*Die Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung*", Steuerreform: internationale unternehmensbesteuerung, ifo Schnelldienst, octobre 2021, N°74, page 32.

[982]- « *Le « Chiffre d'affaires » d'un Groupe au titre d'un Exercice désigne le chiffre d'affaires figurant dans les États financiers consolidés du Groupe au titre de l'Exercice préparés conformément à une Norme comptable et financière admissible, sous réserve des ajustements* ». OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un* », 2022, page 27.

à 40 milliards d'euros, le seuil déclenchant le nexus sera fixé à 250 000 euros[983]. L'exemple suivant illustre le calcul du bénéfice résiduel.

Exemple :

Un groupe a réalisé un chiffre d'affaires de 30 milliards d'euros (calculé sur la base consolidée du groupe) et un bénéfice total de 6 milliards d'euros qui correspond au bénéfice avant impôt utilisé comme base pour le Montant A.

Le bénéfice résiduel = Bénéfice avant impôts du groupe – la marge bénéficiaire de routine.

Le bénéfice résiduel = 6 milliards - 3 milliards (=30 milliards ×10%) = 3 milliards d'euros.

Le bénéfice résiduel s'élève donc à 3 milliards d'euros. 25% de ce bénéfice résiduel sont ensuite redistribués.

Le bénéfice résiduel disponible pour la redistribution (Montant A) est donc de 750 millions (= 25% × 3 milliards d'euros).

En supposant que le groupe réalise 1,33% de son chiffre d'affaires en Algérie. Ce dernier se voit alors attribuer 10 millions d'euros (= 750 millions × 1,33%) comme montant A et est soumis à l'impôt sur les bénéfices en Algérie qui est de 24%[984].

En effet, la redistribution partielle des bénéfices résiduelles des groupes vise à attribuer plus de droit d'imposition aux États de marché où les groupes sont économiquement actifs sans y établir de présence physique[985]. L'imposition en fonction du lieu de destination vise à empêcher les multinationales de manipuler la source et donc le lieu d'imposition de leurs revenus, ou même le montant de leurs revenus[986].

---

[983]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 01.

[984]- PETKOVA Kunka et GREIL Stefan, „*Wer wird Amount A zahlen? Qualitative vs. quantitative Ansätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung unter Säule 1 des Zwei-Säulen-Projekts*", page 34.

[985]- PETKOVA Kunka et GREIL Stefan, Ibid, page 36.

[986] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, « *Taxing Profit in Global Economie* », Université d'Oxford, 2019, page 188.

Par ailleurs, la nouvelle règle de nexus basée sur le chiffre d'affaires réalisé dans une juridiction du marché sans présence physique s'ajoute et ne remplace pas la notion d'établissement stable au sens du modele de convention OCDE. Cela dit, "*qu'on continuera à qualifier des établissements stables au sens des conventions fiscales, mais on déterminera en outre s'il y a lieu ou non d'imposer une fraction du profit consolidé d'un groupe dans les Etats où des ventes sont réalisées (l'Etat de consommation)*[987] *ou par le profit généré par les utilisateurs*[988] *eux memes*[989].

Bien que l´imposition selon le pays de destination est avantageuse dans le cadre d'une économie numérique vu que les consommateurs sont généralement moins mobiles au niveau international que les usines, le capital financier ou les biens immatériels. Par conséquent, il y a moins de risques de distorsions fiscales dans le choix du lieu d'implantation et les formes d'évasion fiscale sont réduites. Cependant, la coexistence de deux régime d'imposition : le regime actuel et les nouvelles regles du pilier un ne fera qu'accroître la complexité déjà élevée du système fiscal[990].

La raison de ces seuils excessivement élevés est qu'ils garantissent que le critère du lien n'est satisfait que si le chiffre d'affaires réalisé par un groupe couvert dans une juridiction est significatif[991]. Toutefois, la mise en oeuvre des nouvelles régles devrait ce faire par le biais d'un traité multilateral. Mindy Herzfeld[992] justifie cela par deux raisons. La première

---

[987]- ESCAUT Pierre, « *Pilier 1 – Quelles juridictions pourront imposer une fraction du profit consolidé du groupe (montant A) ?*", page 04.

[988] - « *« Utilisateur » désigne un individu ou une entreprise ayant accès au service, mais n'inclut pas le fournisseur, ou un membre du même groupe d'EMN que le fournisseur, de ce service ; ou un employé agissant dans le cadre de l'activité professionnelle de cette personne* ». OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2020, page 44.

[989]- DALI ALI Chaid, *« Pilier 1 : imposer le numérique… et bien au-delà* », page 03.

[990]- FUEST Clemens, HEROLD Elena et NEUMEIER Florian, „*Die Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung*", page 35.

[991]- OCDE, «*Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 02.

[992]- Professeur de pratique fiscale à la faculté de droit de l'Université de Floride et avocate au Potomac Law Group.

raison est que le pilier 1, contrairement au pilier 2, constitue une exception conventionnelle, car il modifie la manière dont les non-résidents sont imposés dans les pays où ils réalisent des profits. En outre, la deuxième raison concerne les bénéfices mondiaux d'une entreprise qui seront répartis entre les juridictions du marché en fonction des ventes réalisées qu'y sont réalisées. Toutefois, cela est conditionner par le fait que les pays acceptent de renoncer à ces bénéfices par le biais d'un mécanisme multilatéral[993].

1.2. La répartition des bénéfices sur la base d'une formule prédéterminée

Pour déterminer le Montant A, les comptes de toutes les filiales d'une entreprise sont consolidés pour produire une assiette fiscale unique qui est répartie entre les États et territoires en fonction d'une formule. Les États et territoires appliquent ensuite leur propre taux d'imposition à l´assiette fiscale qui leur est attribuée[994].

En fait, le choix de la répartition par formule était justifié par le fait qu'elle permettra d'éliminer les possibilités de transfert de bénéfices via les prix de transfert et réduire les problèmes liés au principe de pleine concurrence[995].

Le bénéfice résiduel est la différence entre le bénéfice total et le bénéfice de routine. Bien que le bénéfice de routine soit défini comme le rendement normal de l'investissement, le bénéfice résiduel l'est à la rente, à savoir le bénéfice supérieur au rendement normal exigé[996]. Par ailleurs, le FMI fait noter que l'allocation du bénéfice résiduel est plus difficile à administrer puisqu'elle exige une étape supplémentaire pour déterminer un bénéfice de routine[997].

En outre, il faut faire une distinction entre le bénéfice résiduel qui revient à la création de valeur et le bénéfice résiduel qui revient à des facteurs tels que les droits de propriété intellectuelle, le risque et le capital. L'OCDE a fait noter que les bénéfices dépassant le

---

[993]- HERZFELD Mindy, **«** *Pilier 1, conventions fiscales et approbation du Congrès* », FORBES, 14 aout 2021, disponible à l'adresse, Pilier 1, conventions fiscales et approbation du Congrès (forbes.com), consulté le 16 septembre 2022.

[994]- Fonds monétaire international (FMI), « *Fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale* », Document d'orientation du FMI, Washington, mars 2019, page 39.

[995]- Fonds monétaire international (FMI), Ibid, page 40.

[996]- Fonds monétaire international (FMI), Ibid, page 44.

[997]- Fonds monétaire international (FMI), Ibid, page 49.

niveau de rentabilité stipulé sont considérés comme des bénéfices non routiniers du groupe. De fait, il est important de déterminer la répartition de ces bénéfices non routiniers entre la partie attribuable à la juridiction du marché et la partie attribuable à d'autres facteurs tels que les actifs incorporels commerciaux, le capital et le risque, etc. « *Par exemple, une entreprise de médias sociaux peut générer des bénéfices non routiniers grâce aux données de ses clients et à la valeur de sa marque, mais aussi grâce à ses algorithmes et logiciels innovants* »[998].

Selon les nouvelles règles, la répartition des bénéfices repose sur une formule qui attribue aux juridictions de marché éligibles 25 % des bénéfices d'un Groupe excédant une marge de 10 % du chiffre d'affaires du Groupe. Ces bénéfices seront attribués aux juridictions de marché au prorata du montant du chiffre d'affaires que le Groupe génère dans cette juridiction, et sous réserve de tout ajustement résultant du régime de protection applicable aux bénéfices issus des activités de commercialisation et de distribution. Cette dernière ajuste l'attribution du Montant A pour les juridictions de marché qui disposent déjà de droits d'imposition sur les bénéfices résiduels du groupe [999].

Les bénéfices ou les pertes de l'EMN couverte sont déterminés en sur la base des résultats comptables et les ajustements sont réduits au minimum[1000]. Cela comprend le bénéfice de toutes activités avant impôts du groupe multinational, tel qu'il ressort de ses comptes consolidés[1001].

Toutefois, les pertes au titre du Montant A sont reportées sur un compte unique au niveau du groupe et ne sont pas attribuées aux différentes juridictions de marché[1002]. Si le chiffre d'affaires consolidé du groupe est inférieur à 10%, le Montant A ne sera pas applicable.

---

[998]- OCDE, « *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One* », 9-12 October 2019, page 15.

[999]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices OCDE, 2022, Paris, page 10.

[1000]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 02.

[1001]- RICHARD Florent, « Pilier 1 – Vers une simplification des règles de calcul du montant A ? », page 06.

[1002]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », 2020, page 12.

Par ailleurs, si l'EMN couvertes, entre 20% et 30% du bénéfice résiduel, il sera attribué aux juridictions du marché qui satisfont au critère du nexus à partir d'une clé de répartition fondée sur le chiffre d'affaires[1003].

« *Ce résultat comptable nécessite la tenue d'états financiers consolidés et normalisés. En ce sens, la détermination des Normes Comptables Financières Qualifiées doit être précise dans le but de consolider des états financiers relatifs à des activités localisées dans des juridictions différentes. L'acceptation des règles comptables appliquées (Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) ou autres) par l'autorité judiciaire de la juridiction fiscale de la société mère et l'absence de distorsions significatives dans l'application du Montant A ont été les conditions prescrit dans les travaux de l'OCDE* »[1004].

Cela dit, l'EMN couvertes sont tenus d'établir une segmentation simple en utilisant le chiffre d'affaires pour allouer leurs charges d'exploitation entre les différents segments d'activité[1005]. Le Cadre inclusif a expliqué que la segmentation sera limitée à des circonstances exceptionnelles ou, en se fondant sur les segments communiqués dans les états financiers[1006].

2. L'allocation des bénéfices résiduels aux juridictions du marché sur la base des ventes

Selon l'OCDE, le Montant A d´un Etat est calculé en appliquant le taux d´imposition nationale à la part des bénéfices résiduels attribuable à cet Etat et en soustrayant de cette équation la part de bénéfice résiduel déjà imposée dans cet Etat. Cependant, cette formule

[1003] - OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 02.

[1004]- RAKOTONIRINA Erica, « *Digital taxation under the OECD Amount A and UN Article 12B mechanisms for market jurisdictions in Africa: a comparative analysis* », Tax Cooperation Policy Brief, South Center, N°29, 03 mars 2023, page 04.

[1005]- RICHARD Florent, « Pilier 1 – Vers une simplification des règles de calcul du montant A ? », page 06.

[1006]- OCDE, Ibid, page 02.

pourrait partiellement résoudre la double imposition d'une entreprise multinationale dans une juridiction de marché donné[1007].

2.1. Un nouveau critère d'imposition sans présence physique basé sur les ventes

En 1990, les juristes Avi-Yonah et Walter Hellerstein ont proposé de remplacer la vision traditionnelle de l'établissement stable avec un type de seuil différent qui repose sur des éléments basés sur le consommateur au lieu d'un lien physique. Ils ont plaidé pour un nouveau seuil consistant en « *un montant de minimum des ventes* ». Par exemple, Amazon serait redevable du paiement des taxes dans chaque pays dans lequel ses ventes brutes dépassent un « *montant minimum* » de 1.000.000.82 dollars. Avi-Yonah et Hellerstein ont suggéré le pays source soit déterminer en tenant compte de la demande, ou du consommateur, plutôt que du côté de l'offre[1008].

Les nouvelles règles du Montant A reposent sur le même principe : une partie du bénéfice résiduel est allouée aux juridictions de marché sur la base des ventes réalisées dans ces territoires, y compris les juridictions où l'EMN peut ne pas avoir de présence physique mais remplit les nouvelles conditions de lien basés sur les ventes. La méthode, jugée compliquée par le G-24, propose une série de formules de répartitions pour déterminer la part des bénéfices résiduels à allouer aux juridictions de marché, a l´exception des bénéfices de routine[1009].

Cela devrait indiquer clairement que « *toutes les fonctions et activités commerciales au sein d'une entreprise multinationale (EMN) - activités de R&D, fabrication, activités générales et administratives, activités de vente et de marketing et autres - se verraient attribuer un « bénéfice courant » et seraient imposées dans le pays où ces fonctions et activités sont exercées. Ensuite, le « bénéfice résiduel » restant - le bénéfice total de l'EMN*

[1007]- RAKOTONIRINA Erica, « *Digital taxation under the OECD Amount A and UN Article 12B mechanisms for market jurisdictions in Africa: a comparative analysis* », Tax Cooperation Policy Brief, South Center, N°29, 03 mars 2023, page 04,

[1008]- CAVELTI Luzius U., JAAGT Christian, ROHNER Tobias F., article précité, page 19.

[1009]- G-24, « *Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)* », 09 novembre 2019.

moins la somme des bénéfices de routine dans tous les pays - serait réparti entre les pays selon une formule de partage »[1010].

Cette méthode a été critiquée par le G-24 du fait que sa mise en œuvre entrainerait de sérieuses difficultés pour de nombreux pays en développement. En outre, elle rejette l´idée selon laquelle seuls les résultats exceptionnels et supérieurs à la moyenne devraient être attribués aux juridictions de marché. Cette distinction complique en réalité la répartition des bénéfices et augmente le nombre de litiges et la complexité de la résolution des litiges devant les tribunaux locaux. De fait, le G-24 a suggéré de prendre en compte le total les bénéfices dans l'attribution des bénéfices par le biais d'une approche simplifiée[1011].

L'approche consistant à attribuer les bénéfices résiduels au pays de destination est se justifie en effet par le fait que le lieu d'imposition devient à la fois plus transparent et moins mobile. Cela réduit considérablement la possibilité de transférer les bénéfices résiduels vers un Etat bénéficiant d'avantages fiscaux dans les transactions entre entreprise liées[1012].

En fait, les règles relatives au Montant A indiquent qu'il existe un désaccord sur la définition du principe de pleine concurrence. Certains préfèrent la limiter à la définition étroite de l'OCDE telle qu'elle figure dans les lignes directrices en matière de prix de transfert. L´objectif de ces principes étaient d´allouer les bénéfices principalement aux pays de l'OCDE via l'approche dite des fonctions-actifs-risques. Cependant, il existe également d'autres formes de prix de transfert, comme celles du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert et les différentes pratiques des pays en développement. En fait, le South Center à recommandé l'élargissement de la définition des prix des transfert plutôt que de la restreindre à la définition stricte de l'OCDE[1013].

[1010]- DEVEREUX Michael, « *A reform option for the OECD: Residual profit allocation by income* », Oxforg Answers, 27 mars 2019, page 06.

[1011]- G-24, « *Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)* », 09 novembre 2019.

[1012]- DEVEREUX Michael, Ibid, page 07.

[1013]- SOUTH CENTER, « *South Centre Comments on Progress Report on Amount A of Pillar One* », N°419, 23 August 2022.

2.2. L´abolition et l'interdiction de la conception de taxes numériques

En vertu des nouvelles règles, les Etats seront obligés de supprimer toutes les taxes nationales sur les services numériques existantes et les mesures similaires pertinentes ou d'en introduire d'autres pour toutes les entreprises à l'avenir. En fait, cette obligation prendra effet dans chaque juridiction une fois que la CML entrera en vigueur pour cette juridiction[1014].

Le paragraphe 2 de l'art 38 de la CM dispose que « *l'expression « taxe sur les services numériques ou mesure similaire pertinente » désigne toute taxe ou tout impôts appliqués par une Partie, quelle qu'en soit la description, remplissant l'ensemble des critères suivants*[1015] :

1. *l'application de la taxe ou de l'impôt ou le montant ainsi appliqué est déterminé principalement en référence à la localisation des clients ou utilisateurs, ou à tout autre critère similaire fondé sur le marché;*
2. *la taxe ou l'impôt est applicable de par son libellé uniquement aux personnes qui:*
   - *ne sont pas résidentes de cette Partie (sont des « non-résidents ») ; ou*
   - *sont principalement détenues, directement ou indirectement, par des non-résidents de cette Partie ».*

En fait, l'engagement de supprimer toutes les taxes sur les services numérique ne concerne pas seulement les EMN couvertes par le Montan A, mais s'étend à toutes les entreprises. Cette interdiction générale a été critiqué par le South Center du fait qu'elle constitue l'un des aspects les plus flagrants et injustes de la règle du montant A. En fait, l'organisation South Center a suggéré que l'interdiction ne devrait s'appliquer qu'aux entreprises visées par le montant A[1016].

En outre, l'alinéa C du paragraphe 2 de l'art 38 stipule que « *la taxe ou l'impôt n'est pas considéré comme un impôt sur le revenu en vertu du droit national de la Partie, ou est*

[1014] - OCDE, « *Pilier Un – Montant A: Projet de dispositions de la Convention multilatérale sur les taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes* », Document de consultation publique, 20 décembre 2022 - 20 janvier 2023, OCDE, page 03.

[1015]- OCDE, Ibid, page 06.

[1016]- SOUTH CENTER, « *South Centre Comments on the 'Amount A Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures* », N°436, 23 January 2023, page 02.

par ailleurs considéré par cette Partie comme se situant en dehors du champ d'application de tout accord (autre que la présente Convention) en vigueur entre cette Partie et une ou plusieurs autres juridictions aux fins d'éviter la double imposition au titre des impôts sur le revenu »[1017].

Cette disposition concerne en fait le cas où la définition d'une taxe sur les services numériques ou d'autres mesures similaires pertinentes au sens de la présente convention couvre aussi les cas ou certaines mesures même si elles entrent dans le champ d'application de conventions fiscales existantes[1018].

Cependant, cette dernière disposition a été rejeté catégoriquement par le South Center et considéré comme injustifiée et dangereuse et vise à empêcher les pays de rechercher d'autres solutions politiques alternatives comme celle suggéré par les Nations Unies. L'organisation South Center a expliqué que cette disposition a été conçue pour être utilisé à l'encontre de l'article 12B du modèle de convention fiscale des Nations Unies (revenus provenant de services numériques automatisés). Par conséquent, « *même si deux pays incluaient l'article 12B dans leur traité bilatéral, il serait considéré comme interdit s'il répond aux deux autres critères. Cela va à l'encontre du droit souverain fondamental des pays à décider eux-mêmes de leur politique fiscale* »[1019].

2.3. La problématique d'évitement de la double imposition du groupe

La mise en œuvre du Montant A pourrait entrainer un risque d'augmentation de la charge fiscale ou la double imposition du groupe concerné. Un nouvel impôt sur les bénéfices doit être introduit en raison de l'approche du groupe du Montant A. La question d´évitement de la double imposition ne se poserait donc pas. En outre, malgré l'approche de groupe, le montant A doit être intégré dans le système normal d'imposition des bénéfices, qui est en principe lié aux entités du groupe et non pas au groupe. D´une part, cela signifie que le groupe n´est pas contribuable pour le montant A. Toutefois, il faut appuyer sur les personnes

[1017]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A: Projet de dispositions de la Convention multilatérale sur les taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes* », page 07.

[1018]- OCDE, Ibid, page 07.

[1019]- SOUTH CENTER, « *South Centre Comments on the 'Amount A Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures* », N°436, 23 January 2023, page 04.

entités du groupe. D´autre part, il s'ensuit que ces entités seraient alors imposées deux fois[1020].

En fait, un aspect central de l'accord international sur le premier pilier est la prévention de la double imposition, qui exige aux États qui ont précédemment perçu des bénéfices résiduels à renoncer à leurs droits d´imposition[1021].

Pour éliminer la double imposition, un mécanisme est fondé sur deux points: d'une part, l'entité ou les entités qui supporteront la charge fiscal seront celles qui réalisent un bénéfice résiduel. D'autre part, la double imposition sera éliminée par l'utilisation de la méthode de l'éxemption ou de l'imputation[1022]. Cela dit, après avoir identifié l'entité ou les entités payeuses au titre du Montant A, une juridiction de résidence utiliserait alors la méthode d'exemption ou la méthode d'imputation pour supprimer la double imposition[1023].

L'étude de PETKOVA et GREIL (2022) aborde la question du référentiel comptable. « *Conformément au montant A, selon lequel les bénéfices des groupes sont redistribués sur la base des normes comptables et non des règles fiscales, alors que l'évitement de la double imposition se fait dans le référentiel fiscal* »[1024].

Compte tenu de l'importance d´assurer la sécurité juridique du groupe couvert et dans le but prévenir et de résoudre efficacement les différends relatifs au Montant A[1025], les EMN couvertes bénéficieront de mécanismes de prévention et de règlement des différends de manière obligatoire et contraignante[1026].

[1020]- PETKOVA Kunka et GREIL Stefan, „*Wer wird Amount A zahlen? Qualitative vs. quantitative Ansätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung unter Säule 1 des Zwei-Säulen-Projekts*“, avril 2022, page 02.

[1021]- PETKOVA Kunka et GREIL Stefan, Ibid, page 37.

[1022]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 02.

[1023]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », 2020, page 13.

[1024]- PETKOVA Kunka et GREIL Stefan, Ibid, page 37.

[1025]- OCDE, Ibid, page 12.

[1026]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 02.

Sous-section 2 : Les mécanismes de sécurité juridique pour les questions liées au Montant A

En 2022, le GREN, un organe subsidiaire du Cadre inclusif, a été chargé d'élaborer la Convention Multilatérale (CM) et sa note explicative ainsi que les règles types pour la législation nationale (Règles types) et le commentaire connexe par lesquels le Montant A sera mis en œuvre. Cependant, assurer la certitude et la sécurité juridique des EMN couvertes par le Montant A sont d'une importance cruciale afin d'éliminer les risques posés par l'application des nouvelles règles, y compris l'élimination de la double imposition[1027].

Pour ce faire, le GREN a élaboré un cadre de sécurité juridique non contraignant (volontiers) au profit des groupes entrant dans le champ d'application du Montant A. Ce processus concerne le calcul et la répartition du bénéfice avant impôt ainsi que l'élimination de la double imposition. Il contient quatre mécanismes permettant garantir la sécurité juridique sur différents aspects du Montant A : un mécanisme de sécurité juridique concernant champ d'application du Montant A ; le mécanisme de sécurité juridique anticipée ; mécanisme de sécurité juridique globale quant au calcul et à la répartition du bénéfice avant impôt et à l'élimination de la double imposition. Enfin, ces mécanismes seront complétés par un mécanisme obligatoire et contraignant de règlement de différents pour éviter la double imposition due aux questions liées au Montant A.

1. Le mécanisme de sécurité juridique relatif au champ d'application

Le processus de sécurité juridique par l'examen du champ d'application concerne les groupes qui ne sont en fait pas visés par les nouvelles règles. Néanmoins, ces groupes sont sollicités dans de multiples juridictions par des administrations fiscales qui pensent qu'ils pourraient être visés. A titre d'exemple, lorsque le groupe en question réalise un chiffre d'affaires annuel total supérieur au seuil avant application des règles d'exclusion). Dans ce cas, un mécanisme de sécurité a été élaboré permettant « *à tout moment après [le dernier jour d'un exercice], l'entité de coordination d'un Groupe peut introduire auprès de l'administration fiscale principale une demande de sécurité juridique multilatérale pour obtenir la garantie que ce groupe n'est pas un groupe visé au titre de l'exercice*

[1027]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 03.

considéré »[1028]. Cela signifie que le processus de sécurité juridique par l'examen du champ d'application donnera à ces groupes la possibilité de demander la garantie contraignante qu'ils sont hors du champ d'application, ce qui supprime ce risque[1029].

Si la demande remplit les conditions exigées, l'administration fiscale principale (AFP) accepte la demande pour le compte des parties référencées. Ensuite, l'autorité compétente de l'administration fiscale principale la transmet aux autorités compétentes des parties référencées dans un délai précis. Ensuite, lorsque les parties référencées sont d'accord avec la recommandation du Comité d'examen du champ d'application ou de l'AFP, le processus se termine par un accord sur une décision de sécurité juridique. Cependant, si un désaccord a eu lieu au sein d'un Comité d'examen du champ d'application ou si les parties référencées ne sont pas d'accord sur une recommandation, les désaccords sont soumis à un Comité de décision pour une résolution[1030].

Aux fins des nouvelles règles du Montant A, l'administration fiscale principale a été défini comme étant l'administration fiscale de la partie dans laquelle l'entité mère ultime d'un Groupe est résidente aux fins fiscales[1031].

L'organisation South Center a critiqué les nouvelles régles du Montant A du fait qu'elles accorde un pouvoir excessifs à l'administration fiscale principale, qui dans la plupart des cas est celle des pays développés où les EMN visées ont leur siege. Il est evident que l'intéret des pays développés est d'attribuer moins de revenus pour les juridictions de marché. Ainsi, s'ils sont en mesure de décider si les entreprises sont visées et combien d'impôts elles doivent payer, les résultats seront probablement défavorables aux juridictions de marché qui sont en grande partie des pays en développement[1032].

[1028]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 22.

[1029]- OCDE, « *Rapport d'étape sur l'administration et les aspects de sécurité juridique du Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Consultation publique 6 octobre – 11 novembre 2022, page 67.

[1030]- OCDE, Ibid, page 75.

[1031]- OCDE, Ibid, page 172.

[1032]- SOUTH CENTRE, « *South Centre Comments on Tax Certainty Framework under Pillar One of the taxation of the digitalized economy* **»,** N°409, 14 June 2022.

2. Le mécanisme de sécurité juridique anticipé

Afin d'attribuer un chiffre d'affaires aux juridictions de marché, le groupe visé devrait identifier les juridictions qui détiennent un droit d'imposition (sur la base d'un seuil de chiffre d'affaires) et déterminer le montant des bénéfices avant impôt à attribuer à ces juridictions (en employant une formule basée sur la source de son chiffre d'affaires visé) [1033].

Ensuite, l'administration fiscale procède à un examen de la fiabilité de la méthodologie et du contrôle employée par le groupe visé pour identifier les juridictions qui détiennent un droit d'imposition et pour déterminer le montant des bénéfices avant impôt à attribuer à ces juridictions. Cet examen anticipé de la méthodologie employée par un Groupe qui doit être fait lorsqu'il déposera son dossier de documentation commun pour la première année du Montant A, permettra de certifier l'approche ou convenir à l'avance des changements à apporter, permettront de réduire les risques d'un processus long et coûteux[1034].

Enfin, si l'approche proposée par un Groupe est acceptée, la sécurité juridique s'appliquera pour un nombre déterminé d'années futures, tant que les Faits déterminants convenus demeurent valides[1035].

3. Le mécanisme de sécurité juridique globale

Dans le cadre du système fiscal existant, l'élimination de la double imposition se fait selon la méthode de l'exonération ou la méthode de l'imputation et est à la charge de l'État de résidence. Néanmoins, l'application des nouvelles règles du Montant A, qui s'ajoutent à la notion d'établissement stable pourrait générer une double imposition qui résulte de l'interaction entre le droit d'imposition au titre dudit mécanisme et l'imposition actuelle des bénéfices des sociétés[1036].

[1033]- OCDE, «*Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 28.

[1034]- OCDE, Ibid.

[1035]- OCDE, « *Rapport d'étape sur l'administration et les aspects de sécurité juridique du Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 69.

[1036]- RAKOTONIRINA Erica, « *Digital taxation under the OECD Amount A and UN Article 12B mechanisms for market jurisdictions in Africa: a comparative analysis* », Tax Cooperation Policy Brief, South Center, N°29, 03 mars 2023, page 05.

De fait, le mécanisme du Montant A consisté à un examen structuré et complet de chaque aspect pertinent de la méthode retenue par un Groupe visé pour le calcul et la répartition du Montant A et l'élimination de la double imposition. En effet, l'obligation d'éliminer la double imposition résultant du Montant A sera attribuée selon des critères quantitatifs en suivant une approche juridiction par juridiction. Contrairement aux approches adoptées par le système d'imposition des sociétés actuellement en vigueur, qui suit généralement une approche entité par entité[1037].

L'examen de la demande de Sécurité juridique globale sera effectué par un comité d'examen composé d'administrations fiscales, y compris l'administration fiscale principale et celles des parties dans lesquelles un Groupe engendre un chiffre d'affaires entrant dans le champ d'application[1038].

Cependant, cet examen aboutit, en fait, à un résultat contraignant pour toutes les Parties à la Convention garantissant que les administrations fiscales de toutes les juridictions accepteront la même approche du Groupe visé sans qu'il soit nécessaire de procéder à des audits nationaux[1039]. Cependant, « *cette sécurité juridique continue de s'appliquer tant qu'un Groupe ne retire pas sa demande ou n'entreprend pas de démarches en dehors du processus multilatéral pour réduire le bénéfice avant impôt attribué à une Partie, ou augmenter le montant de l'allégement à accorder pour l'élimination de la double imposition, en vertu de la Convention* »[1040].

[1037]- OCDE, « *Rapport d'étape sur l'administration et les aspects de sécurité juridique du Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 24.

[1038]- OCDE, « *Rapport d'étape sur l'administration et les aspects de sécurité juridique du Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 69.

[1039]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 28.

[1040]- OCDE, Ibid, page 11.

Toutefois, si le Comité d'examen ne parvient pas à un accord ou que les parties affectées ne sont pas d'accord avec la recommandation du Comité, les désaccords sont envoyés à un comité de décision pour être résolus[1041].

4. Un mécanisme multilatéral de sécurité juridique

Un mécanisme multilatéral de sécurité juridique a été proposé par le secrétariat de l'OCDE dans son rapport de consultation publique publié en lois d'octobre 2022. Ce mécanisme est élaboré au profit des groupes qui ont choisi de ne pas demander la sécurité juridique pour un exercice particulier[1042].

En effet, cette option permet à un nombre d'administrations fiscales de coopérer et d'entreprendre un examen du dossier de documentation commun du Montant A d'un Groupe sur une base coordonnée. Ensuite, le Groupe visé a la possibilité de faire une demande tardive de sécurité juridique globale, ce qui lui permettra de bénéficier d'un résultat de sécurité juridique contraignant incluant toutes les parties à la convention plutôt que seulement celles qui acceptent de participer[1043].

Lorsqu'un examen portant sur l'application de la Convention par un Groupe au cours d'un Exercice donné a été réalisé en utilisant l'une les mécanismes proposés sans pouvoir les résoudre, ces questions sont résolues, dans un délai précis, par un Comité de décision[1044].

Cependant, la composition de la Comité de décision n'a pas été défini et trois options ont été proposé par le secrétariat de l'OCDE dans son rapport de consultation publique de 2022. La première option était de comité composé exclusivement d'experts indépendants. Par ailleurs, la deuxième option est d'un comité composé uniquement d'agents publics désigné par la juridiction de l'administration fiscale principale. Enfin, la troisième option était d'un comité mixte[1045].

[1041]- OCDE, « *Rapport d'étape sur l'administration et les aspects de sécurité juridique du Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 105.

[1042]- OCDE, Ibid, page 71.

[1043]- OCDE, Ibid.

[1044]- OCDE, Ibid, page 130.

[1045]- OCDE, Ibid, page 156.

5. Un mécanisme de règlement des différends obligatoire et contraignant

Dans une économie mondialisée, des différends surgissent souvent quant à savoir quelle juridiction peut imposer quel type de revenu[1046]. Les litiges fiscaux sont traités principalement par le mécanisme de procédure amiable inclus dans les conventions fiscales. Selon l'article 25 du modèle de l'OCDE, un contribuable qui estime qu'il est imposé de manière inappropriée par l'un ou les deux États contractants peut saisir l'autorité compétente de son État résident. Par ailleurs, si l'autorité compétente qui reçoit la demande n'est pas en mesure de résoudre unilatéralement le différend, elle doit s'adresser à l'autre autorité compétente pour une négociation bilatérale, et les deux parties doivent s'efforcer de régler le différend[1047].

L'article 25 du modèle de l'OCDE (OCDE, 2014) prévoit un mécanisme de procédure amiable qui revête une importance fondamentale pour que les conventions fiscales afin qu'soient correctement interprétées et appliquées, et notamment pour s'assurer que les contribuables pouvant prétendre aux avantages d'une convention ne sont pas soumis à une imposition, dans l'un ou l'autre des États contractants, qui n'est pas conforme aux dispositions de la convention[1048].

Cependant, le système international de règlement des différends fiscaux a connu plusieurs réformes majeures, notamment l'action 14 de l'initiative OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), ainsi que la directive 2017/1852 du Conseil sur les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne sur l'arbitrage[1049].

[1046]- OCDE, « *La fiscalité internationale et l'Afrique* », OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G7, Édition OCDE, Paris, 2023, page 34.

[1047]- MALAMIS Spyridon E., QIANG CAI Cai, "*International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities*", Bulletin for International Taxation, IBFD, February 2021, page 94.

[1048]- OCDE, « *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends* », Action 14 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2016, page 09.

[1049]- MALAMIS Spyridon E., QIANG CAI Cai, "*International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities*", Bulletin for International Taxation, IBFD, February 2021, page 94.

Afin d'éviter les incertitudes et les risques de double imposition qui pourraient être générer par les changements introduits au titre de l'action 14 du projet BEPS 1, les pays se sont engagés sur l'adoption universelle du mécanisme de l'arbitrage fiscal entre Etats, comportant une norme minimale et un mécanisme de suivi par les pairs[10501051].

Il s'agit en fait d'un arbitrage obligatoire qui se déclenche après l'écoulement d'une durée de deux ans sans pouvoir arriver à un accord amiable pour les impositions non conformes à la convention fiscale. En effet, la procédure concerne l'arbitrage contraignant des litiges au-delà des prix de transfert et mis en œuvre par voie d'accord amiable, encadrée par des délais[1052].

Cependant, aucun consensus n´a été atteint sur l´introduction de l'arbitrage fiscal, puisque seuls 20 pays parmi tous les membres de l'OCDE ont exprimé leur intérêt pour un tel mécanisme. Par conséquent, la plupart des Etats n'ont pas adoptés une clause d'arbitrage dans leurs conventions fiscales existantes et le mécanisme peut être considéré comme non utilisé à ce jour[1053].

En fait, le groupe de suivi (BEPS) a averti les représentants des entreprises, lors du processus BEPS 1, qu'il est fort probable que l'arbitrage fiscal obligatoire et contraignant

---

[1050]- « *Selon l'OCDE, un examen par les pairs par le Forum mondial peut être considéré comme :« L'examen et l'évaluation systématiques de la performance d'un Etat par d'autres Etats, l'objectif ultime étant d'aider l'Etat examiné à améliorer ses politiques, à adopter des pratiques optimales et à se conformer à des normes et principes établis". Il s'agit d'un examen qui repose particulièrement d'une part, en la confiance mutuelle entre les Etats qui y participent et d'autre part, sur leur confiance commune dans le processus.*

Cependant, la pression par les pairs ne prend pas la forme d'acte juridiquement contraignant, telles des sanctions ou autres mesures obligatoires. Ils ont les moyens de convaincre les Etats en douceur pour les inciter à opérer des changements, atteindre des objectifs et respecter des normes ». OCDE, « *L'examen par les pairs ; Un instrument de l'OCDE pour la coopération et le changement* », Paris 2003, P.9, https://read.oecd-ilibrary.org.

[1051]- OCDE, « *Exposé des actions 2015* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, 2015, page 20.

[1052]- BONNEAUD Eric , « *OCDE et Union Européenne : une nouvelle chance pour l'arbitrage* », Option Finance, 12 septembre 2017.

[1053]- MALAMIS Spyridon E., QIANG CAI Cai, "*International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities*", Bulletin for International Taxation, IBFD, February 2021, page 95.

soient rejeté par plusieurs Etats. En conséquence, « *l'arbitrage exécutoire obligatoire pour tous les différends relevant du premier pilier BEPS 2 semblerait être un "piège politique" - un cours qui était déjà détesté par de nombreux pays lors de la formation de l'action 14, qui serait désormais servi à nouveau dans le plat du pilier un* »[1054].

L'un des aspects substantiels de l'ensemble des règles à deux pilier BEPS2 est que les groupes visés au Montant A, bénéficieront de mécanismes de prévention et de règlement des différends, visant à éviter la double imposition. Ce mécanisme s´applique à tous les cas en lien avec le Montant A, notamment les litiges concernant les prix de transfert et les bénéfices commerciaux, ainsi que celles concernant l'ES, de manière obligatoire et contraignante. Les différends portant sur la question de savoir si le cas relève ou non du Montant A seront tranchés de manière obligatoire et contraignante[1055].

En outre, un système facultatif de règlement des différends au lieu du mécanisme obligatoire a été élaboré pour résoudre uniquement les cas en lien avec le Montant A s'agissant des économies en développement. Seuls ces derniers qui peuvent prétendre au report de leur examen par les pairs au titre de l'Action 14 du BEPS1 et dont le nombre de cas soumis à la procédure amiable est faible ou nul[1056].

Cela signifie qu´un Etat contractante ne puisse être éligible à utiliser le mécanisme volontaire et contraignant du comité de règlement des différends que lorsqu'elle satisfait à l'ensemble de ces quatre critères suivants[1057] :

1. *Aux fins des règles du Montant A, les économies en développement désignent les juridictions contractantes classées par la Banque mondiale comme juridiction à revenu faible ou intermédiaire par référence au RNB par habitant ;*
2. *La juridiction contractante n'est pas membre de l'Organisation de coopération et de développement économiques OCDE ni un pays membre du G20 ;*

[1054]- MALAMIS Spyridon E., QIANG CAI Cai, "*International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities*", Bulletin for International Taxation, IBFD, February 2021, page 102.

[1055]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 08.

[1056]- OCDE, « *Rapport d'étape sur l'administration et les aspects de sécurité juridique du Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 248.

[1057]- OCDE, Ibid, page 249.

3. *La juridiction contractante n'a pas reçu d'autres membres du Forum sur la procédure amiable au sein du Forum sur l'administration fiscale (Forum PA-FAF) un signalement indiquant que ses politiques ou pratiques concernant la PA doivent être améliorées ;*
4. *La Juridiction contractante « n'a pas ou peu eu de cas soumis à la procédure amiable*.

L'organisation South Center a exprimé ses inquiétudes quant à la portée du nouveau mécanisme de règlement des différends. En fait, toute action d'un pays concernant les prix de transfert ou l'attribution de bénéfices à un établissement stable peut être qualifiée comme question relative au montant A et retirée de la compétence nationale[1058].

Par ailleurs, le mécanisme s'étend également aux pays qui n'ont pas de convention fiscale et obligerait ainsi tous les pays adhérant au premier pilier à y recourir si le différend ne peut être résolu dans un délai précis. Cependant, il n'existe pas de version acceptée de l'article 5 (ES) et de l'article 7 (bénéfices des entreprises). Ces articles varient d'un traité à l'autre et même le modèle des Nations Unies et le modèle de l'OCDE adoptent des approches différentes. Une approche unique de ces articles déstabilisera le réseau de conventions fiscales existant, ce qui ne sera pas dans l'intérêt des pays en développement. En effet, le mécanisme a été critiqué du fait qu'il vise à rendre les normes de l'OCDE universelles et à contourner le processus de négociation des conventions fiscales et de la souveraineté fiscale[1059].

MCCARTHY Julie a souligné qu'un nouveau mécanisme obligatoire et contraignant de règlement des différends qui, à l´instar du règlement des différends entre investisseurs et États, peut confier les différends fiscaux souverains à des arbitres internationaux ad hoc. Il soutient l´avis de Sol Picciotto de l'Institute for Development Studies, qui a indiqué que « *les arbitres seront inévitablement choisis presque entièrement parmi les membres du même club de spécialistes, dominé par les pays développés, qui ont généralement travaillé à la fois comme fonctionnaires et comme conseillers fiscaux* ». MCCARTHYJulie a rappelé qu´il existait des préoccupations connues concernant l'indépendance, l'impartialité et la

[1058]- SOUTH CENTRE, « *South Centre Comments on Tax Certainty Framework for Issues Related to Amount A* », 11 juin 2022.

[1059]- SOUTH CENTRE, Ibid.

représentativité des arbitres et les procédures d'arbitrage international sont généralement menées dans le secret[1060].

Par ailleurs, le G-24, dont l'Algérie fait partie n'est pas favorable aux nouvelles mesures de l'arbitrage obligatoire et a proposé que l'accent soit mis sur la prévention des différends plutôt que sur le règlement des différends fiscaux. Le G 24 considère qu'un travail suffisant a déjà été entrepris sur la résolution des litiges dans le cadre de l'action 14 du projet BEPS et qu'il serait souhaitable de laisser un certain temps pour que ces mesures se stabilisent avant de discuter de nouvelles mesures[1061].

Cependant, l'ATAF a réussi à obtenir un accord selon lequel, pour de nombreux pays africains et autres pays en développement, le mécanisme obligatoire de règlement des différends ne leur sera pas imposé, et qu'un mécanisme de règlement des différends contraignant facultatif sera disponible pour les questions liées au montant A pour les pays en développement qui sont éligibles au report de leur action BEPS 14 par examen[1062].

Sous-section 3 : L'ajustement du principe de pleine concurrence pour certaines activités (Montant B)

Cette régle concerne l'application du principe de pleine concurrence aux activités de distribution et de commercialisation de référence exercées physiquement dans une juridiction de marché[1063].

[1060]- MCCARTHY Julie, « *A bad deal for development: Assessing the impacts of the new inclusive framework tax deal on low- and middle-income countries* », Nonresident Fellow, Center for Sustainable Development, Global Economy and Development, Brookings Institution, MAY 2022, page 18.

[1061]- G-24, « *Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)* », 09 novembre 2019.

[1062]- ATAF, « *Une nouvelle ère de règles fiscales : Qu'est-ce que cela signifie pour l'Afrique* », 08 octobre 2021, disponible à l'adresse, Règles de fiscalité internationale – Qu'est-ce que cela signifie pour l'Afrique ? (ataftax.org), consulté le 18 septembre 2022.

[1063]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 03.

L'OCDE a reconnu que les accords de distribution est un sujet de préoccupation majeur pour les administrations fiscales comme pour les contribuables. D'ailleurs, ils étaient souvent au centre des controverses sur les prix de transfert[1064].

Le Cadre inclusif confessait qu'un certain nombre de juridictions ayant de faibles capacités administratives rencontrent des difficultés pour appliquer efficacement les règles existantes en matière de prix de transfert. Il se trouve que certaines EMN annoncent des rendements faibles ou négatifs au titre d'activités de distribution et de commercialisation de référence exercées dans les juridictions concernées[1065].

De fait, l'OCDE a souligné que le Montant B peut ainsi aider les administrations fiscales à relever certains des défis soulevés par la fixation des prix dans le contexte des accords de distribution qui sont mis en place par les groupes d'EMN[1066].

1. L'attribution d'un rendement fixe à des fonctions d'activités de distribution et de commercialisation

Au titre du Montant B, l'OCDE vise à simplifier le principe de pleine concurrence afin d'attribuer une rentabilité minimum prédéterminée fixe aux seules opérations de distribution et de marketing réalisée par une filiale ou un établissement stable aux juridictions de la source[1067].

L'OCDE a souligné que « *les principes en matière de prix de transfert expliquent que les prix, même s'ils sont fixés selon le principe de pleine concurrence, peuvent varier d'un marché à l'autre, y compris pour la distribution du même produit ou d'articles similaires. Ces disparités peuvent avoir plusieurs causes telles que : la localisation du marché ; sa taille ; l'intensité de la concurrence sur le marché et les positions concurrentielles relatives des acheteurs et des vendeurs ; la nature et l'étendue de la réglementation du marché ; les*

[1064]- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation* », Rapport sur le blueprint du pilier un, OCDE, 2020, page 180.

[1065]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », 2020, page 33.

[1066]- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation* », Rapport sur le blueprint du pilier un, OCDE, 2020, page 180.

[1067]- DALI ALI Chaid, « *Pilier 1 : imposer le numérique… et bien au-delà* », page 03.

coûts de transport et le stade auquel une entreprise intervient sur le marché (ex. : vente au détail ou en gros) »[1068].

1.1. Une approche restrictive pour déterminer la rémunération des activités de distribution de référence

Un grand nombre de pays en développement considèrent que la règle du Montant B les aidera à relever les défis auxquels ils sont confrontés dans les activités de commercialisation et de distribution de référence en matière de prix de transfert. Ils ont indiqué qu'entre 30 % et 70 % de tous leurs litiges en matière de prix de transfert sont liés à de telles activités. En effet, il est extrêmement difficile de fixer le prix de ces activités dans ces pays du fait qu'il n'y a souvent pas d'activités comparables exercées sur le marché par des entreprises indépendantes, car le marché est dominé par des multinationales[1069].

Le rapport de l'OCDE sur les défis fiscaux soulevés par la numérisation, publié en 2020 a proposé de nouvelles règles du Montant B qui s'appliquerait à la rémunération des entreprises d'un groupe d'EMN résidentes (ou, dans le cas d'établissements stables, qui sont situés) dans une juridiction de marché (que ce soit une filiale ou un établissement stable d'une partie étrangère), exerçant les activités de commercialisation et distribution de *référence de référence pour distribuer les produits de ce groupe d'EMN « entité de distribution »*»[1070].

Aux fins du Montant B, « *le terme distributeur désigne les distributeurs grossistes, les agents commerciaux et les commissionnaires impliqués dans la vente de biens* ». Cependant, la distribution en gros n'inclut pas les services. Cela dit que les distributeurs ne doivent pas posséder d'actifs incorporels uniques et précieux, ni assumer certains risques économiquement significatifs[1071].

[1068]- OCDE, Ibid, page 188.

[1069]- Forum sur l'administration fiscale africaine (ATFA), « *Le cadre inclusif de l'OCDE et du G20 publie une déclaration finale sur la solution à deux piliers : Qu'est-ce que cela signifie pour l'Afrique* ».

[1070]- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation* », Rapport sur le blueprint du pilier un, OCDE, 2020, page 181.

[1071]- OCDE, « *Pilier Un – Montant B* », Document de consultation publique, 17 juillet au 1 septembre 2023, page 04.

L'OCDE fait souligner que « *la distribution de biens numériques inclut la vente (y compris l'octroi d'une licence perpétuelle libre de redevance) de livres électroniques, de jeux, de musique ou de logiciels informatiques au format numérique. La distribution de biens numériques n'inclut pas la location, l'octroi d'une licence moyennant redevance ou l'abonnement à un tel contenu numérique* »[1072].

L'OCDE a expliqué que le Montant B s'appliquerait à une entité de distribution qui, exécute des fonctions, possède des actifs et assume des risques qui lui vaudraient d'être qualifiée de distributeur standard opérant dans des conditions de pleine concurrence. En contraste, lorsque l'entité de distribution exécute des activités et assume des risques supplémentaires, allant au-delà de celles de référence, elle sera exclue du champ d'application du Montant B[1073].

Des indices ont été proposés afin d'apprécier si une entité de distribution et des transactions entrent ou non dans le champ du Montant B. Il s'agit de[1074] :

A. En ce qui concerne l'exécution d'activités liées au développement, à l'amélioration, au maintien ou à la protection de biens incorporels de commercialisation (autres que des listes de clients/relations avec les clients), et l'exécution des fonctions de vente et de marketing stratégiques sur le marché local :

a. dépenses de marketing et de publicité excédant un pourcentage fixe du total des coûts de l'entité de distribution et effectuées pour le compte de l'entreprise qui les engage ; et

b. dépenses de R&D (dans la mesure où ces coûts se rapportent à la production de biens incorporels de commercialisation susceptibles d'avoir de la valeur pour le groupe d'EMN dans son secteur) excédant un pourcentage fixe du total des coûts de l'entité de distribution (là encore pour son propre compte).

B. En ce qui concerne la propriété de biens incorporels de commercialisation susceptibles d'avoir de la valeur : les indicateurs ci-dessus plus la présence d'amortissements supérieurs au total des coûts de l'entité de distribution.

[1072]- OCDE, « *Pilier Un – Montant B* », page 05.

[1073]- OCDE, Ibid, page 182.

[1074]- OCDE, Ibid, page 186.

Par ailleurs, les activités d´un distributeur en gros et au détail sera couvertes si la moyenne pondérée sur trois ans de ses recettes nettes provenant de la vente au détail ne dépasse pas 20 % de la moyenne pondérée sur trois ans de ses recettes nettes.

1.2. Les activités couvertes par le Montant B

En 2020, les membres du Cadre inclusif ont été devisé en deux parties. La première partie plaidait pour une approche restrictive. Cependant, l'autre partie préconisait un champ d'application plus vaste incluant aussi les rémunérations standardisées aux commissionnaires et agents commerciaux ou aux entités de distribution dont le profil diffère des activités de commercialisation et de distribution. Néanmoins, l'application d'un champ d'application plus large soulèverait des problèmes nécessitant des études supplémentaires, en particulier sur les moyens de concilier le profil de rentabilité fixe de ces activités avec le principe de pleine concurrence[1075].

Les transactions contrôlées couvertes pourraient être les suivantes[1076] :

- *transactions de commercialisation et de distribution (achat/vente) dans lesquelles le distributeur achète des biens auprès d'une ou de plusieurs entreprises associées en vue de les distribuer en gros à des parties non liées ; et*
- *transactions d'agents commerciaux et de commissionnaires dans lesquelles l'agent commercial ou le commissionnaire participe à la distribution en gros des biens d'une ou de plusieurs entreprises associées à des parties non liées. Cependant, L'entreprise associée qui engage l'agent commercial ou le commissionnaire, et qui est la contrepartie de l'agent commercial ou du commissionnaire dans la transaction potentiellement admissible, doit vendre les biens directement à des parties non liées, c'est-à-dire sans que ni elle ni l'agent commercial ou le commissionnaire n'engagent d'autres parties liées en tant qu'intermédiaires entre elle et les clients non liés*.

[1075]- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation* », Rapport sur le blueprint du pilier un, OCDE, 2020, page 181.

[1076]- OCDE, « *Pilier Un – Montant B* », 2024, page 19.

Afin de facilité la détermination des activités couvertes et limiter les risques de différends, l'OCDE a cité certains facteurs et indicateurs quantitatifs, les plus souvent exercées, à savoir [1077]:

- *importation de produits en vue de leur revente sur le marché ;*
- *achat de marchandises en vue de la revente sur le marché ;*
- *développement et maintien des relations avec la clientèle locale sur le marché ;*
- *traitement des commandes et des contrats avec les clients ;*
- *gestion de la logistique, de l'entreposage et du transport des produits chez les clients (y compris dans le cas où ces tâches sont sous-traitées à une autre entité) ;*
- *fonctions d'administration générale telles que la facturation des ventes, le traitement et l'encaissement des paiements, la tenue de comptabilité et l'exécution des obligations comptables et déclarations fiscales ;*
- *services d'avant-vente : fourniture de renseignements sur les produits aux clients potentiels (ex. : démonstrations de produits) ;*
- *exécution de plans de marketing mondiaux déclinés dans les juridictions locales sans adaptations importantes (campagnes publicitaires et salons professionnels) ;*
- *traduction de documents publicitaires et commerciaux et traduction du site Internet de l'entreprise dans la langue du pays ;*
- *études de marché servant à la planification et à la commercialisation telles que la fourniture de renseignements à des parties liées étrangères sur les tendances, la clientèle, les consommateurs, leurs exigences ou les avis de la population locale ; et*
- *services après-vente habituels incluant le traitement des réclamations et la fourniture d'une assistance non technique*.

Cependant, le Montant B n'est pas destiné à s'appliquer aux entités de distribution exerçant l'une quelconque des activités ci-après [1078]:

- *l'exclusion des transactions portant sur les biens incorporels et services ;*
- *l´exclusion des transactions portants sur les matières premières*.

[1077]- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation* », Rapport sur le blueprint du pilier un, OCDE, 2020, page 184.

[1078]- OCDE, « *Pilier Un – Montant B* », 2024, page 184.

Puisque le montant B ne s'applique que si l'entreprise a une présence physique dans une juridiction exerçant de telles fonctions de commercialisation et de distribution, le G-24 a suggéré que les juridictions de marché aient le droit de taxer un montant équivalent au Montant B pour ces activités de commercialisation et de distribution à distance afin de tenir compte de la possibilité que de telles fonctions soient exercées à distance pour contourner le Montant B[1079].

Enfin, l'OCDE a souligné que le Montant B ne se substituerait pas aux accords préalables en matière de prix de transfert (APP) ni aux transactions dans le cadre de procédures amiables conclues avant son entrée en vigueur[1080].

2. La méthode de calcul de la rentabilité sur chiffre d'affaires

En 2020, il a été prévu qu'aux fins du Montant B, le taux de rentabilité fixe sera déterminé par référence à un champ restreint d'activités de référence au moyen d'une analyse comparative basée sur des transactions comparables avec des tiers. En effet, la méthode prix comparable sur le marché libre est conforme selon l'OCDE avec le principe de pleine concurrence, les dispositions fiscales nationales et le droit conventionnel[1081].

2.1. L'attribution des bénéfices en fonction du pourcentage de rentabilité prédéterminé

L'approche simplifiée et rationalisée s'inspire en fait des principes généraux énoncés dans les Principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert. En vertu du système fiscal existant, « *le résultat taxable de nombreuses filiales de commercialisation est calculé par référence aux marges nettes dégagées par des distributeurs comparables indépendants, identifiés via des études de comparables spécifiques* »[1082].

De fait, la méthode transactionnelle de la marge nette a été choisie comme la méthode la plus appropriée dans le cadre de l'approche simplifiée et rationalisée aux fins du Montant B. A ce stade, la documentation fiscale joue un rôle déterminant pour garantir que les

[1079]- G-24, « *Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)* », 09 novembre 2019.

[1080]- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation* », Rapport sur le blueprint du pilier un, OCDE, 2020, page 180.

[1081]- OCDE, Ibid.

[1082]- RICHARD Florent, « *En érigeant le Pilier Un l'OCDE sape-t-elle les fondements du principe de plein concurrence* », Option Finance, 13 décembre 2019.

administrations fiscales disposent d'informations suffisantes et fiables. Le but est de déterminer si les transactions admissibles des contribuables répondent aux critères de délimitation du champ d'application et si les contribuables ont correctement appliqué l'approche simplifiée et rationalisée aux transactions entrant dans le champ d'application[1083].

Matrice de fixation des prix établie à partir du jeu de données mondiales

Catégorie sectorielle	Catégorie sectorielle 1	Catégorie sectorielle 2	Catégorie sectorielle 3
Intensité factorielle			
[A] OAS élevé / tout OES >45 % / tout niveau	**3.50%**	**5.00%**	**5.50%**
[B] OAS moyen ou élevé / tout OES 30 %- 44.99 % / tout niveau	**3.00%**	**3.75%**	**4.50%**
[C] OAS faible ou moyen / tout OES 15 %-29.99 % / tout niveau	**2.50%**	**3.00%**	**4.50%**
[D] OAS faible / OES > faible <15 % / 10 % ou plus	**1.75%**	**2.00%**	**3.00%**
[E] OAS faible / tout OES <15 % OAS / <10 % OES	**1.50%**	**1.75%**	**2.25%**

Source : OCDE, « *Piler Un – Montant B* », 2024.

En effet, la détermination de la rémunération de pleine concurrence a savoir le rendement de vente en vertu de l'approche simplifier et rationalisée s'applique en trois étapes. D'abord, il faut identifier le groupe industriel parmi les trois groupes sectoriels établie par l´OCDE sous la forme de segments de matrice à partir de de données mondiales d'entreprises impliquées dans des activités de commercialisation et de distribution de référence. Ensuite, déterminer la classification de l'intensité factorielle de la partie concernée parmi les cinq classifications possibles à partir des facteurs suivants : intensité des actifs d'exploitation et l´intensité des charges d'exploitation rapportées au chiffre d'affaires. En fin, identifier le pourcentage de rentabilité des ventes obtenues à partir de la matrice des prix[1084].

Cependant, la mise en œuvre de l'approche simplifiée et rationalisée pourrait être effectuer par le biais de deux options. La première option consiste à autoriser les distributeurs

[1083]- OCDE, « *Pilier Un – Montant B* », 2024, page 45.

[1084]- OCDE, « *Pilier Un – Montant B* », 2024, page 31.

couverts résidant dans les juridictions à faible capacite de choisir d'appliquer l'approche simplifiée et rationalisée. En contraste, la seconde option permet aux juridictions concernées d´exiger l'utilisation de l'approche simplifiée et rationalisée pour tous les distributeurs dont ils sont résidents lorsque les critères de champ d'application sont remplis[1085].

2.2. Les emplacements géographiques et les entités couvertes

En 2020, il a été proposé que toute entité agissant en qualité de distributeur exerçant les activités de commercialisation et de distribution de référence entrerait dans le champ d'application du Montant B[1086].

Toutefois, le rapport final sur le Montant B qui a été publié en 2024 a indiqué[1087] :

a. *Le rejet des entreprises dont l'aperçu commercial contient les termes suivants : « conception et fabrication », « financ », « assurance », « fabrication », « recherche », « logiciel » et « intégration de systèmes » ;*
b. *Le rejet de toutes les entreprises qui ne décrivent pas la distribution en gros comme leur activité principale ;*
c. *Le rejet des entreprises qui décrivent une activité de développement, de recherche ou de fabrication, ou des niveaux plus que minoritaires ou auxiliaires d'activités supplémentaires telles que le commerce de détail, les réparations et l'entretien, et d'autres services*.

Cela pourrait encourager les entreprises à utiliser l'approche simplifiée et rationalisée à des fins de planification fiscale en réorganisant artificiellement leurs arrangements afin de tirer des avantages fiscaux de son application[1088].

En outre, l'OCDE n'a pas expliqué la relation entre le Montant A et le Montant B. L'avocat DALI ALI Chaid pensait que les montants A et B ne sont pas exclusifs l'un de l'autre et pourraient donc s'appliquer cumulativement selon les circonstances[1089].

[1085]- OCDE, « *Pilier Un – Montant B* », 2024, page 17.

[1086]- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation* », Rapport sur le blueprint du pilier un, OCDE, 2020, page 181.

[1087]- OCDE, « *Pilier Un – Montant B* », 2024, page 43.

[1088]- OCDE, « *Pilier Un – Montant B* », 2024, page 38.

[1089]- DALI ALI Chaid, « *Pilier 1 : imposer le numérique… et bien au-delà* », page 04.

Certain Etats comme l'Inde ont émis des réserves sur divers aspects de la conception du Montant B. L´Inde a critiqué l´absence des définitions claires des « *juridictions à faible capacité* » et des « *juridictions qualifiées* » [1090].

En conclusion, bien que le Pilier Un visait initialement à taxer le secteur du numérique (le Montant A) et principalement les entreprises à forte composante numérique « pure players», son champ d'application a été étendu à d'autres acteurs mondiaux de l'économie (le Montant B) en raison d'une sous-rémunération de certains transactions entre entités liées sur la base du principe de plein concurrence[1091].

Cependant, plusieurs chercheurs considerent que le champ d´application est limite, puisqu´il n´existe que 88 groupes avec un bénéfice résiduel de 328 milliards d'euros. A cela s'ajoute la complexité accrue de ces dispositions, qui pourrait entrainer des charges administratives importantes, tant pour les entreprises concernées que pour les autorités fiscales nationales[1092].

En revanche, le deuxième pilier, fonde sur une approche commune, aura des conséquences considérables pour pratiquement tous les pays, qu'ils décident ou non de mettre en œuvre le deuxième pilier[1093].

Section 2: Pilier Deux: Un taux d'imposition minimum au niveau mondial « le mécanisme GloBE »

Le Pilier 2 s'applique aux EMN qui exercent leurs activités à l'échelle internationale et réalisent un chiffre d'affaires consolidé supérieur à 750 millions Euro. Il se compose de deux règles nationales interdépendantes (Règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition ou « Règles GloBE ») [1094].

[1090]- OCDE, « *Pilier Un – Montant B* », 2024, page 10.

[1091]- DALI ALI Chaid, Ibid.

[1092]- FUEST Clemens, HEROLD Elena et NEUMEIER Florian, „*Die Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung*“, Steuerreform: internationale unternehmensbesteuerung, ifo Schnelldienst, octobre 2021, N°74, page 34.

[1093] - SHARMA Kuldeep, « *Status of permanent establishments under globe rules* », South Centre, document de recherche N°189 du 21 décembre 2023, page 24.

[1094] - OCDE, « *Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », OCDE, Paris, 2023, page 10.

Bien que ces règles soient nées dans le contexte du débat sur la taxation des entreprises numériques, elles ont, en fait une portée plus large[1095] et un seuil d'imposition inférieur[1096] que celui du Pilier un.

L'impôt minimum mondial a le statut d'approche commune. Cela signifie que les pays ne sont pas tenus d'adopter les Règles GloBE, mais s'ils décident de le faire, ils s'engagent à les mettre en œuvre et à les administrer selon des modalités cohérentes avec le Modèle de Règles approuvé par le Cadre inclusif[1097].

Le pilier 2 s'applique aux groupes d'entreprises multinationales[1098] et aux grands groupes nationaux[1099] dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est d'au moins 750 millions

---

[1095]- « *Un groupe d'entreprises multinationales désigne tout groupe qui comprend au moins une entité ou un établissement stable qui n'est pas situé dans la juridiction de l'entité mère ultime.*

Un groupe désigne un ensemble d'entités qui sont liées par la propriété ou le contrôle de sorte que les actifs, les passifs, les revenus, les dépenses et les flux de trésorerie de ces entités :

(a) sont inclus dans les états financiers consolidés de l'entité mère ultime ; ou

(b) sont exclus des états financiers consolidés de l'entité mère ultime uniquement pour des raisons de taille ou d'importance relative, ou au motif que l'entité est détenue en vue de la vente.

Un Groupe désigne également une Entité qui est située dans une juridiction et qui possède un ou plusieurs Établissements stables situés dans d'autres juridictions à condition que l'Entité ne fasse pas partie d'un autre Groupe ». OECD, « *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS* », OECD, Paris, 2021, page 08.

[1096]- FUEST Clemens, HEROLD Elena et NEUMEIER Florian, „*Die Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung*", Steuerreform: internationale unternehmensbesteuerung, ifo Schnelldienst, octobre 2021, N°74, page 32.

[1097] - OCDE, « *Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », OCDE, Paris, 2023, page 24.

[1098] - « *Un Groupe d'EMN désigne tout Groupe qui comprend au moins une Entité ou un Établissement stable qui n'est pas situé dans la juridiction de l'Entité mère ultime* ».

« *Une Entité mère ultime désigne :*

(a) une Entité qui : i. détient directement ou indirectement un Titre conférant le contrôle dans une autre Entité ; et ii. n'est pas détenue, par le biais d'un Titre conférant le contrôle, directement ou indirectement par une autre Entité ; ou

(b) l'Entité principale d'un Groupe »

[1099] - « *Un Groupe désigne un ensemble d'Entités liées entre elles du fait de la structure de détention ou de contrôle de sorte que les actifs, les passifs, les recettes, les dépenses et les flux de trésorerie de ces Entités :*

d'euros sur la base des états financiers consolidés. Ce seuil a été fixé par le cadre inclusif pour assurer la cohérence avec les directives internationales existantes en matière d'impôt sur les sociétés, telles que les règles de déclaration pays par pays[1100].

Sous-section 1 : Des règles nationales interdépendantes en faveurs des pays développés

Dans le cadre des discussions sur l'application d'un impôt minimum, il n'a pas été convenu que tous les États devaient augmenter leurs taux d'imposition légaux à un taux de 15%. En fait, il a été convenu que l'imposition minimale doit être atteinte par l'application de deux dispositions. La première disposition concerne l'application de la régle d'inclusion du revenue (RIR) afin d'imposer une entité mére à un impot suplémentaire portant sur la revenue faiblement imposée d'une entité constitutive[1101].

La deuxieme disposition concerne la régle relative aux paiement insuffisamment imposés (RPII) qui refuse la déductibilité ou requiert un ajustement équivalent lorsque le revenue faiblement imposé d'une entité constitutive n'est pas assujétti à l'impot au titre de l'adite régle (RIR)[1102]. C'est deux dispositions (les régles modéles GloBE) doivent etre transposées dans le droit fiscal national.

1. La problématique de la concurrence fiscale largement ignorée par le projet BEPS

Dans le premier rapport BEPS publié en 2013, l'OCDE a identifié les causes fondamentales de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices et note que

---

(a) sont inclus dans les États financiers consolidés de l'Entité mère ultime ; ou

(b) sont exclus des États financiers consolidés de l'Entité mère ultime uniquement pour des raisons de taille ou de matérialité, ou parce que l'Entité est destinée à être vendue ». OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Cadre inclusif sur le BEPS* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2023, page 09.

[1100]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », 2020, page 02.

[1101] « *L'expression « Entité constitutive » désigne :*

(a) toute Entité incluse dans un Groupe ; et

(b) tout établissement stable d'une entité principale visé au paragraphe (a) ».

OECD, « *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS* », OECD, Paris, 2021, page 09.

[1102]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 03.

la planification fiscale à l'origine de ce phénomène est centrée sur une combinaison de stratégies coordonnées[1103].

En outre, il est reconnu que la politique fiscale est au cœur de la souveraineté nationale, et chaque pays est libre de concevoir son système fiscal comme il l'entend[1104]. Cela montre que le projet BEPS n'a aucun impact sur la concurrence fiscale vu qu'il n'existe aucune action qui s'attaquer directement aux pratiques de concurrence fiscale[1105].

De fait, de nombreux pays de l'OCDE et du G20 ont récemment mis en œuvre ou prévu des réductions de leurs taux d'imposition des sociétés afin d'attirer ou de conserver des profits mobiles découlant de l'exploitation de brevets. Ces pays comprennent le Danemark, la France, Inde, Italie, Japon, Luxembourg, Espagne, Portugal et Royaume-Uni[1106].

ALONCO Natalia et SULLIVAN Laura pensaient que le processus BEPS de l'OCDE et ses recommandations ne sont pas exhaustives et suffisamment ambitieux pour lutter efficacement contre le problème de l'évasion fiscale globale de l'entreprise. Ils ont en fait omis de répondre à certaines des principales préoccupations des pays en développement, notamment la répartition des droits d'imposition entre les pays d'origine et de résidence, et ne contribueront guère à freiner le problème mondial de la concurrence fiscale. En effet, la mise en œuvre non coordonnée de mesures anti-BEPS par les États membres pourrait conduire à la persistance des problèmes actuels ou la création de nouvelles échappatoires[1107].

Toutefois, COLLIER Richard est d´avis que le projet BEPS de l'OCDE ne mettra pas fin à la concurrence fiscale entre les pays. Bien que le projet BEPS a inévitablement un impact sur une série de politiques de concurrence fiscale, ces pratiques seront accentuées du

---

[1103]- OCDE, « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* », Action 7 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2016, page 13.

[1104]- OCDE, « *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE, 2013, page 15.

[1105]- COLLIER Richard, "*Tax Competition, Tax Co-Operation and BEPS*", Journal of Tax Administration Vol 3:1 2017, page 29.

[1106]- COLLIER Richard, Ibid, page 50.

[1107]- ALONCO Natalia et SULLIVAN Laura, « *Recommendations on the Commission Anti-Tax Avoidance Package* », December 23, 2015.

fait que la coordination n'est pas incitative. Cependant, la nature de la concurrence va changer à la suite de BEPS[1108].

Avant BEPS, ces pratiques faisaient référence à un taux d´imposition bas avec des régimes préférentiels pour les activités liées à l'innovation et à la propriété intellectuelle (les brevets ect) comme en Irlande ou en Royaume-Uni. Après BEPS, ces pratiques seront probablement basées d´avantage sur les taux[1109].

Basu Subhajit estimait que l'intangibilité des produits crée d'importants problèmes pour les autorités compétentes à identifier l'origine et la destination de la transaction[1110]. La question clé que l'Internet pose pour la politique fiscale n'est pas son potentiel pour créer un monde sans frontières, mais plutôt de créer un monde de frontières seulement. SILIAFIS Kanstantinos pensait que la nature même de l'économie numérique contredit en fait toute imposition unilatérale ou régionale. Cela que son imposition doit être un plan convenu à l'échelle internationale. Ce résultat est atteint par le fait qu´elle n'a pas de frontières, alors pourquoi devrait-elle être règlementée en tenant compte des frontières de l'Etat [1111]?

En fin, ACTIONAID a affirmé que le plan BEPS n'est pas la refonte globale de la fiscalité des entreprises internationales dont les pays en développement ont besoin vu qu'il ne vise pas à répondre à des questions plus profondes sur l'équilibre du partage de revenu entre les Etat[1112].

À plus long terme, il faudra un nouveau consensus qui reconnaît la nécessite non seulement de lutter contre l'évasion fiscale, mais également de freiner la concurrence fiscale et de redistribuer le pouvoir de taxation par le biais de normes plus équitables entre les pays riches et les pays pauvres. Cependant, il est peu probable qu´un tel consensus émergé dans

[1108]- COLLIER Richard, "*Tax Competition, Tax Co-Operation and BEPS*", Journal of Tax Administration Vol 3:1 2017, page 22.

[1109]- COLLIER Richard, Ibid.

[1110]- Basu Subhajit, Op.cit, page 10.

[1111]- SILIAFIS Kanstantinos, "*Taxation of e-Commerce - A Task For Jugglers",* Masaryk University, journal of law and technology, page150.

[1112]- ACTIONAID, " *LEVELLING UP: Ensuring a fairer share of corporate tax for developing countries*", July 2015, page 20.

un proche avenir en raison que la croyance dans la concurrence fiscale est encore profondément enracinée[1113].

2. L'imposition des revenus faiblement taxés: la régle d'inclusion des revenus (RDIR)

La régle principale d'inclusion des revenus (RDIR) consiste à imposer les revenus d'une entité mère intermédiaire d'un groupe d'EMN ou une entité constitutive[1114] à partir du moment où ces revenus été soumis à un faible taux d'imposition effectif inférieur à 15% du fait d'incitation fiscal ou de régimes fiscaux préférentiels[1115].

Tous d'abord, il faut déterminer si l'entité constitutive fait ou non partie d'un groupe qui exerce son activité à l'échelle internationale. En effet, l'obligation d'être membre d'un groupe pour l'application des règles GloBE signifie que ces règles ne s'appliquent pas à des entités autonomes qui ne consolident pas leurs comptes avec d'autres entités. De fait, ces règles ne s'appliquent pas à une entité qui a seulement des succursales. Cette dernière échappe à l'application de ces règles[1116].

Ensuite, déterminer la localisation de chaque entité constitutive et le bénéfice réalisé, à savoir le résultat net comptable par chacune d'entre elles. Enfin, le résultat net comptable GloBe de chaque entité constitutive, déterminé conformément aux normes utilisées pour préparer les États financiers consolidés. Le taux de l'impôt complémentaire qui est égal à la différence entre le taux minimum de 15 % et le taux effectif appliqué dans la juridiction, est ensuite appliqué au résultat GloBE dans la juridiction, après application d'une exclusion de bénéfices fondée sur la substance[1117].

[1113]- ACTIONAID, Ibid.

[1114] - "*Une Entité constitutive désigne:*

(a) toute Entité qui fait partie d'un Groupe ; et

(b) tout Établissement stable d'une Entité principale ». OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Cadre inclusif sur le BEPS* », 2023, page 10.

[1115]- EZE Emmanuel, PICCIOTTO Sol, ASHFAQ AHMED Muhammad, CHOWDHARY Abdul Muheet, MICHEL Bob et FACCIO Tommaso, « *The GloBE Rules: Challenges for Developing Countries and Smart Policy Options to Protect Their Tax Base* », page 03.

[1116] - OCDE, « *Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », OCDE, Paris, 2023, page 14.

[1117] - OCDE, Ibid, page 21.

L’impôt complémentaire est appliqué uniquement au bénéfice faiblement imposé dans une juridiction après application d’une « exclusion de bénéfices fondée sur la substance »[1118]. De fait, les activités économiques réelles (actifs physiques et employés) sont protégées par l'exclusion des revenus fondée sur la substance. Par conséquent, tous les bénéfices supplémentaires faiblement imposés déclarés dans cette juridiction sont des bénéfices excédentaires tels que les revenus d’actifs incorporels, qui y ont probablement été transférés depuis d'autres pays et seraient soumis à un impôt supplémentaire en vertu des règles GloBE”[1119].

La juridiction dans laquelle les bénéfices faiblement imposés ont été réalisés a le droit primaire de prélever l’impôt supplémentaire sur les bénéfices excédentaires du Groupe d’EMN afin d’aboutir au taux minimum de 15 %. Cependant, si la juridiction à faible fiscalité n’a pas adopté les règles du deuxième pilier, la juridiction dans laquelle l’Entité mère ultime (EMU) du Groupe d’EMN est située collecteras l’impôt complémentaire en vertu d’une RDIR qualifiée[1120].

Si l’EMU est située dans une juridiction qui n’a pas adopté une RDIR qualifiée, alors les règles GloBE prévoient en règle générale que l’impôt complémentaire sera prélevé sur la prochaine entité dans la chaîne de détention qui est située dans une juridiction dotée d’une RDIR qualifiée. A défaut, l’impôt complémentaire sera prélevé par toutes les juridictions qui ont adopté une RPII[1121].

[1118] - OCDE, Ibid, page 10.

[1119]- EZE Emmanuel, PICCIOTTO Sol, ASHFAQ AHMED Muhammad, CHOWDHARY Abdul Muheet, MICHEL Bob et FACCIO Tommaso, Ibid.

[1120] - OCDE, « *Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », OCDE, Paris, 2023, page 11.

[1121] - OCDE, « *Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », OCDE, Paris, 2023, page 11.

En effet, l'Etat de résidence de l'entité mére ultime[1122] a le droit d'imposer ce revenue indépendamment du fait que ce revenue puisse etre réalisé dans ce pays[1123]. Néanmoins, si le pays de résidence de l'entité mère ultime n'applique pas de RDIR, ce droit revient aux pays de résidence de toute entité mère intermédiaire[1124].

"*Si une entreprise a une filiale dans un pays où les bénéfices sont imposés à moins de 15%, par exemple à 5% seulement, l'État de résidence de la société mère doit imposer les bénéfices en plus, de manière à atteindre une charge fiscale effective totale de 15%*"[1125].

L'entreprise mère ultime (EMU)[1126] etant généralement tenue de consolider les états financiers de toutes les entités du groupe multinational ou du grand groupe national, ou a defaut, serait tenue de le faire en vertu d'une norme comptable acceptée, elle disposerait d'informations détaillées et donc elle est le mieux placé pour s'assurer que le taux d'imposition par juridiction fiscale pour le groupe correspond au taux d'imposition minimum convenu[1127].

[1122]- « *Entité mère ultime signifie soit :*

(a) *une Entité qui :*

- détient directement ou indirectement une participation majoritaire dans toute autre entité ; et

- n'est pas détenue, avec une Participation de Contrôle, directement ou indirectement par une autre Entité ; ou (b) l'entité principale d'un groupe ». OECD, « *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS* », OECD, Paris, 2021, page 09.

[1123]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 03.

[1124]- EZE Emmanuel, PICCIOTTO Sol, ASHFAQ AHMED Muhammad, CHOWDHARY Abdul Muheet, MICHEL Bob et FACCIO Tommaso, « *The GloBE Rules: Challenges for Developing Countries and Smart Policy Options to Protect Their Tax Base* », page 03.

[1125]- FUEST Clemens, HEROLD Elena et NEUMEIER Florian, „*Die Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung*", Steuerreform: internationale unternehmensbesteuerung, ifo Schnelldienst, octobre 2021, N°74, page 33.

[1126]- la société mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales ou d'un grand groupe national, qui détient directement ou indirectement une participation majoritaire dans toutes les autres unités commerciales du groupe d'entreprises multinationales ou d'un grand groupe national.

[1127]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 08.

3. Le plafonnement du taux d'imposition effectif

En 2023, l'OCDE a confirmé qu'il existe toujours un écart entre les bénéfices réalisés par les EMN et l'activité économique réelle sur les marchés mondiaux. Environ 37.1 % (2 411 milliards USD) des bénéfices nets réalisés à l'échelle mondiale (soit 6 503 milliards USD au total) sont imposés à des taux inférieurs à 15 %. Bien que certaines juridictions pratiquent des taux d'impositions moyens ou élevés, cependant les incitations et les avantages fiscales accordés permettent à certaines entreprises de bénéficier de faibles taux effectifs d'imposition[1128].

Ces estimations confirment l'existence de pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS). Selon l'OCDE, la mise en place, à l'échelle mondiale, d'un taux minimum sur les bénéfices des grandes EMN de 15% pourrait être la meilleure solution pour contrer la concurrence fiscale[1129].

Le taux effectif d'imposition (TEI) est déterminé en appliquant la base d'imposition et les impôts couverts juridiction par juridiction et non pas au niveau du groupe dans son ensemble ou par entité du groupe[1130]. Cela nécessite une répartition revenue et la charge fiscale entre les juridictions dans lesquelles l'EMN exerce des activités et où elle paie des impôts[1131]. Le TEI devrait être calculé en fonction de la juridiction et les transactions intragroupes ne seraient pas écartées. Ces Transactions intragroupe doivent être prises en compte conformément au principe de pleine concurrence[1132].

A titre d'exemple, « *si un groupe multinational dont la société mère A1 est résidente de l'Etat A, où il est taxé à un TEI supérieur au taux GloBE, exerce son activité par l'intermédiaire des filiales B1 et B2 dans l'Etat B lesquelles sont, ensemble, taxées à un TEI*

[1128] - OCDE, Hugger Felix, Cinta Gonzalez Cabral Ana et O'Reilly Pierce, « *Effective tax rates of MNEs: New evidence on global low-taxed profit* », OECD Taxation Working Papers series N°67, 2023, page 12.

[1129] - OCDE, Ibid.

[1130]- BOCQUET Delphine et LEROY Valentin, « *Pilier 2 – Le calcul de l'impôt GloBE : du taux effectif d'imposition aux «top-up taxes*», page 09.

[1131]- OCDE, **«** *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie : points clés* », 2020, page 18.

[1132]- BOCQUET Delphine et DUFILS Sven, « *Pilier 2 – L'assiette de l'impôt GloBE : une base commune fondée sur les comptes consolidés retraités* », page 08.

inférieur au taux GloBE, il fera l'objet d'une taxation complémentaire au titre des revenus dégagés par ces filiales dans l'Etat B avec une allocation individualisée de l'impôt minimum entre ces deux entités »[1133].

Les pays qui recueilent le siege des EMN couvertes, qui sont généralement des pays dévelopés sont libre d'assujettir ou pas ces EMN méme si celles-ci n'atteignent pas le seuil de chiffre d'affaires. Toutefois, s'ils décident de le faire, ils doivent suivre les régles approuvées dans le cadre du Pilier Deux[1134]. Donc, à titre principal, c'est la société mère du groupe qui est redevable de l'impôt minimum mondial[1135]. En outre, si la juridiction de la société mère n'a pas adopté la RDIR, la règle relative aux paiements insuffisamment taxés RPII attribue l'impôt supplémentaire aux entités constitutives du groupe faiblement imposées, y compris celles situées dans la juridiction de l'EMU[1136], selon une méthodologie à définir[1137].

Dans le cadre la PRII, les impôts supplémentaires sont attribués aux juridictions fiscales sur la base d'une formule à deux facteurs : la valeur comptable des actifs corporels dans la juridiction fiscale et le nombre d'employés dans la juridiction fiscale. Le Ratio pour la RPII est déterminé au titre de chaque Année fiscale pour chaque Groupe d'EMN selon la formule suivante [1138]:

« **50 % x (*Nombre d'employés dans la juridiction/ Nombre d'employés dans toutes les juridictions avec RPII*) + 50 % x (*Valeur totale des Actifs corporels dans***

[1133]- BOCQUET Delphine et LEROY Valentin, Ibid, page 11.

[1134]- EMU (Economic and Monetary Union) est un groupe de pays qui ont adopté une monnaie unique et ouvert leurs marchés économiques comme celle de l'Union européenne.

[1135]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, « *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal* », page 02.

[1136]- EMU (Economic and Monetary Union) est un groupe de pays qui ont adopté une monnaie unique et ouvert leurs marchés économiques comme celle de l'Union européenne.

[1137]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 04.

[1138]- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Cadre inclusif sur le BEPS* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2023, page 14.

la juridiction /Valeur totale des Actifs corporels dans toutes les juridictions avec RPI) »

En pratique, l'objectif des régles GloBE ne pourrait etre atteint que si tous les pays les mettent en oeuvre afin d'empécher les EMN de déplacer leurs société mére dans les pays qui refusent l'application de ces regles[1139].

En outre, bien que les régles GloBE sont élaborées afin de lutte contre l'érosion de la base d'imposition notamment par les actifs incorporels comme les marques et les brevets, elles prévoient une exclusion fondée sur la substance assises sur des facteurs tangibles (tels que des salariés et des actifs corporels)[1140] et calculée par application d'une formule qui permettrait d'imposer à faibles taux les activités impliquant une substance économique. Cette exception exclue du champ des règles GloBE un rendement fixe au titre d'activités de substance d'au moins 5% (durant la période de transition de 5 ans, au moins 7,5%) de la valeur amortissable des actifs corporels et de la masse salariale (nommé *Carve Out*)[1141].

FUEST., HEROLD et NEUMEIER pensent qu'une telle exclusion pourrait en fait alimenter davantage la concurrence fiscale internationale. Dans le cadre du systeme traditionnel, les entreprises multinationales reduisaient leur charge fiscale en déplaçant les bénéfices uniquement sur le papier. Cependant, l'exclusion signifierait que cela ne serait possible qu'en déplaçant les activités économiques réelles vers des pays à faible fiscalité. De fait l'exclusion donnerait donc aux multinationales une incitation pus forte qu'auparavant d'investir concretement dans des pays à faible fiscalité. Par conséquant, les pays à fiscalité élevée pourraient, dans ces cas, non seulement perdre des recettes fiscales, mais aussi des emplois[1142].

[1139]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, « *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal* », page 02.

[1140]- BOCQUET Delphine et LEROY Valentin, « *Pilier 2 – Le calcul de l'impôt GloBE : du taux effectif d'imposition aux «top-up taxes*», page 10.

[1141]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 04.

[1142]- FUEST Clemens, HEROLD Elena et NEUMEIER Florian, „*Die Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung*", page 36.

L'ONG OXFAM a indiqué que « *si le taux d'imposition minimum effectif sera au centre des discussions à l'OCDE afin de trouver un consensus autour d'un taux juste et raisonnable, la méthode d'application de ce taux aura également un impact important, notamment sur les pays bénéficiaires de cette règle* »[1143].

Une étude de l'Université d'Oxford a approuvé que la proposition GloBE ne cherche pas à éliminer le transfert de bénéfices et la concurrence fiscale, mais simplement à plafonner le taux d'imposition effectif[1144].

Sous-section 2: Les instruments de lutte contre l'erosion de la base d'imposition des pays sources

Bien que la règle RPII qui exclut toute déduction ou requiert un ajustement équivalent dans une juridiction de la filiale du Groupe d'EMN est destinée à être introduite dans le droit national, la RAI est une règle conventionnelle qui permet à certaines juridictions de source de « récupérer les droits d'imposition » lorsque certaines catégories définies de paiements intra-groupe transfrontières sont assujetties à des taux nominaux d'impôt sur les sociétés inférieurs à 9 %[1145].

1. La régle des paiements sous-imposés (RPII)

La régle des paiements sous-imposés (RPII) est une regle de sécurité et qui vise les autres entités constitutives du groupe, lorsque l'entité mère n'est pas concernée par la RIR. La règle RPII permet aux juridictions de refuser une déduction ou un allégement conventionnel pour certains paiements et à imposer les revenus dans le pays à partir duquel les paiement sont effectués (pays source). La raison est que ces paiements érodent la base

[1143]- ONG OXFAM, « *BEPS 2.0 : UNE RÉVOLUTION FISCALE ? Les conditions d'une réforme internationale ambitieuse pour lutter contre l'évasion fiscale des entreprises multinationales* ».

[1144]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, « *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal* », page 20.

[1145] - OCDE, « *Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », OCDE, Paris, 2023, page 06.

d'imposition, à moins que ce paiement ne soit soumis à un taux d'imposition effectif égal ou supérieur à un taux minimum[1146].

"*Par exemple, une société établie dans un pays à faible fiscalité a une filiale dans un pays à fiscalité élevée et où cette filiale verse des redevances à la société mère pour l'utilisation d'un brevet. Dans ce cas, les redevances sont en principe déductibles dans le pays à fiscalité élevée. Mais si les paiements sont imposés à moins de 15% dans le pays du bénéficiaire, une retenue à la source doit être appliquée dans le pays de la filiale, ce qui fait que la charge fiscale totale s'élève à 15%*"[1147].

Par le biais de ces deux instruments, il serait difficile pour les multinationales de réduire la charge fiscale dans les pays à fiscalité base (par ex. Irlande, Luxembourg, Malte, Suisse, Chypre, Bahamas, Îles Vierges britanniques, Îles Cayman). Toutefois, l'application de ces concepts nécessite comme dans le cas du pilier 1, une définition commune des bénéfices imposables. Cette dernière permettra, d'une part, de déterminer le montant de la charge fiscale effective et, d'autre part, de déterminer la dette fiscale supplémentaire due dans le pays de la source ou dans le pays de résidence de la société mère en cas où le taux minimum de 15% n'a pas été atteint[1148].

Le calcul de la base d'imposition du RDIR et RPII s'appuie sur les états financiers établis selon la norme comptable utilisée par EMN couverte pour préparer ses états financiers consolidés. L'utilisation des normes comptables au niveau de la société mère plutôt qu'au niveau de l'entité locale a été justifié par la limitation davantage des coûts de conformité[1149].

La mise en œuvre des règles GloBE RDIR et RPII par les membres du Cadre inclusif ne sera par le biais de la conception d'un instrument multilatéral, mais sera soit par la conception de législation nationale conformes aux règles GloBE, soit par la transposation de

---

[1146]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, Ibid, page 11.

[1147]- FUEST Clemens, HEROLD Elena et NEUMEIER Florian, „*Die Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung*", Steuerreform: internationale unternehmensbesteuerung, ifo Schnelldienst, octobre 2021, N°74, page 33.

[1148]- FUEST Clemens, HEROLD Elena et NEUMEIER Florian, Ibid, page 33.

[1149]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie : points clés* », 2020, page 21.

ces régles tels que décrites par l'OCDE dans une loi nationale[1150]. Néanmoins, compte tenu de la nature complexe des règles, des coùts élevés de mise en oeuvre et des faibles capacités de certains pays en développement, il est douteux que ces pays bénéficient réellement du processus[1151].

2. Une régle conventionnelle (RAI) à titre subsidiare en faveurs des pays sources

La régle d'assujetissement à l'impot (RAI) est une disposition conventionnelle qui à pour but d'attribuer aux juridictions de la source un droit d'imposition limité sur certains paiements entre parties liées imposées à un taux inférieur au taux minimum[*1152*].

Le taux minimum de la RAI est plafonné à seulement 9%. Il se trouve que les Etats de résidences qui soumis les interets, les redevances et autres paiements aux taux d'imposition sur les sociétés inférieur aux taux minimum de la RAI devraient mettre en oeuvre la RAI dans leurs conventions bilaterales conclues avec des pays en dévelopements membres du Cadre inclusive si ceux-si le leurs demandent[1153].

Exemple: "Le *pays X, un pays en développement et le pays Y, un pays développé, tous deux membres du Cadre inclusif, ont une convention fiscale. Le taux de retenue à la source sur les redevances dans ce traité est de 3 %. Le pays Y a un taux nominal d'imposition des sociétés sur les redevances de 2 %. Si X et Y adoptent le deuxième pilier, alors X peut demander à Y de mettre en œuvre le RAI dans ca convention fiscale, puisque le taux d'imposition en Y sur un paiement couvert (redevances) est de 3 % + 2 % = 5 %, ce qui est inférieur au taux RAI de 9 %. De fait, si l'entreprise A qui est établie dans X verse une redevance à une partie liée telle que l'entreprise B dans Y, et si le paiement est supérieur à un certain seuil (une somme importante), alors le RAI serait activée pour amener le taux de prélèvement à la source au maximum, qui serait de (9%-5% = 4%). Cela aurait pour effet pratique de modifier le traité pour garantir que la transaction de paiement de redevances*

[1150]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 05.

[1151]- EZE Emmanuel, PICCIOTTO Sol, ASHFAQ AHMED Muhammad, CHOWDHARY Abdul Muheet, MICHEL Bob et FACCIO Tommaso, « *The GloBE Rules: Challenges for Developing Countries and Smart Policy Options to Protect Their Tax Base* », page 04.

[1152]- OCDE, Ibid, page 03.

[1153]- OCDE, Ibid, page 05.

est imposée à 9 %. Cependant, si le taux de retenue dans le traité était plus élevé, par exemple 5 %, alors la différence serait de [9 % -(2% + 5%) = 2%] et le taux du RAI serait de 2%. Cela dit aue le RAI fonctionnerait comme un complément pour garantir que les paiements couverts par la convention soient toujours imposés à 9 %. Par conséquant, le RAI n'est d'aucune utilité dans les traités où le taux de retenue est égal ou supérieur à 9 %"[1154].

En effet, "*la pertinence du RAI pour les pays en développement dépend des taux de retenue à la source existants dans leurs conventions fiscales bilatérales pour les paiements couverts tels que les intérêts et les readvances*". De fait, "*le faible taux de 9% signifie que le RAI est d'une utilité minimale pour la plupart des pays en développement, qui ont généralement des taux de retenue à la source plus élevés sur les paiements couverts dans leurs conventions fiscales*". Le Centre Sud a suggéré un taux de la RAI soit à un niveau plus approprié de 10 à 15 %, conformément aux taux de retenue à la source dans de nombreuses conventions fiscales des pays en développement[1155].

Suite à l'appel du Forum africain sur l'administration fiscale (ATAF) qui a insisté sur l'élargissement du champ d'application des paiements intragroupes couverts par la RAI, les paiements relatifs à la prestation de services intragroupes ont été incluses dans le champ d'application de la RAI[1156].

Un instrument multilatéral sur la RAI et sa Note explicative ont été élaboré par le Cadre Inclusif afin de faciliter la mise en œuvre de la RAI dans les pays en développements[1157].

Cependant, le South Center a souligné qu' il existe divers modèles de conventions fiscales dans le monde, tels que ceux de l'ONU, du Forum africain sur l'administration fiscale (ATAF), de l'Association des nations de l'Asie du Sud-Est (ANASE), du Marché commun de l'Afrique orientale et australe (COMESA), etc. De fait, il n'y a aucune raison pour que la

[1154]- CHOWDHARY Abdul Muheet et BABOU DIASSO Sebastien, « *Enforcing Secondary Taxing Rights: Subject to Tax Rule in the UN Model Tax Convention* », South Center, Tax Cooperation Policy Brief, N°30, 25 mars 2023, page 02.

[1155]- CHOWDHARY Abdul Muheet et BABOU DIASSO Sebastien Ibid, page 03.

[1156]- OCDE, « *La fiscalité internationale et l'Afrique* », OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G7, Édition OCDE, Paris, 2023, page 27.

[1157]- OCDE, Ibid, page 30.

définition étroite d'un seul modèle de convention doive être suivie, notamment lorsqu'il a été conçu pour profiter aux pays développés[1158].

De plus, le G-24 a souigné dans ces commentaires sur le projet BEPS que l'évaluation du montant de recettes supplémentaires attribuées aux pays en développement au titre du montant A semble minime. Dans une telle situation, le résultat peut ne pas être satisfaisant pour tous les membres du Cadre inclusif, en particulier pour les pays en développement[1159].

[1158]- SOUTH CENTER, « *South Centre Comments on Progress Report on Amount A of Pillar One* », N°419, 23 August 2022.

[1159]- G-24, « *Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)* », 09 novembre 2019.

Chapitre II: L'approche bilatérale des Nation Unies pour moderniser les règles fiscales au profit des pays en développements

La numérisation de l'économie a permis aux entreprises d'un Etat contractant de fournir des services substantiels à des clients de l'autre Etat contractant et donc de maintenir une présence économique significative dans cet Etat sans avoir un établissement stable ou une base fixe. Les revenus provenant de ces services sont donc imposés exclusivement par l'Etat dans lequel l'entreprise est résidente[1160].

Les travaux pertinents du comité fiscal des Nations Unies de 2016 à 2021 sur la fiscalité de l'économie numérique ont abouti à l'élaborations de nouvelles dispositions appropriées aux pays en développement. Ces travaux avaient pour but de répondre aux particularités des entreprises hautement numérisés qui effectuent des opérations à distance sans payer d´impôts[1161].

En 2017, un nouvel art 12A sur les frais pour services techniques a été introduit dans la version 2017 du modèle de l´ONU. Ensuite, en juin 2020, le comité fiscal a discuté un

[1160]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Issues related to the updating of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries : revised commentary on article 12a – fees for technical services* », New York, 3-6 April 2017, page 02.

[1161]- NATIONS UNIES, Committee of Experts on International, Cooperation in Tax Matters, « Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report », page 13.

projet de rédaction d'un article (12B[1162]) qui pourraient être insérer dans le modèle des Nations Unies afin de résoudre les problèmes soulevés par la numérisation de l'économie[1163].

[1162]- « *Articles 12B : Revenus des services numériques automatisés*

1.Les revenus de services numériques automatisés provenant d'un État contractant et dont les paiements sous-jacents sont effectués à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, sous réserve des dispositions de l'article 8 et nonobstant les dispositions de l'article 14, les revenus des services numériques automatisés provenant d'un État contractant sont également imposables dans l'État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des revenus est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder ____ pour cent (le pourcentage doit être établi par voie de négociations bilatérales) du montant brut des paiements sous-jacents aux revenus de l'exploitation numérique prestations de service.

3. Les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas si le bénéficiaire effectif des revenus des services numériques automatisés, résident d'un État contractant, demande à l'autre État contractant d'où proviennent ces revenus, de soumettre ses bénéfices qualifiés des services numériques automatisés à l'exercice concerné à une imposition au taux d'imposition prévu par la législation interne de cet Etat. Si le bénéficiaire effectif le demande, sous réserve des dispositions de l'article 8 et nonobstant les dispositions de l'article 14, l'imposition par cet Etat contractant s'effectue en conséquence.

Aux fins du présent paragraphe, les bénéfices admissibles sont de trente pour cent du montant résultant de l'application du ratio de rentabilité du segment d'activité des services numériques automatisés de ce bénéficiaire effectif au revenu annuel brut des services numériques automatisés provenant de l'État contractant où ces revenus proviennent. Lorsque les comptes sectoriels ne sont pas tenus par le bénéficiaire effectif, le ratio de rentabilité globale du bénéficiaire effectif sera appliqué pour déterminer les bénéfices admissibles. Toutefois, lorsque le bénéficiaire effectif appartient à un groupe d'entreprises multinationales, le ratio de rentabilité à appliquer est celui du secteur d'activité du groupe relatif aux revenus visés par le présent article, ou du groupe dans son ensemble dans le cas où des comptes sectoriels sont non maintenu par le groupe, à condition que ce ratio de rentabilité du groupe d'entreprises multinationales soit supérieur au ratio de rentabilité susmentionné du bénéficiaire effectif. Lorsque le ratio de rentabilité sectorielle ou, selon le cas, le ratio de rentabilité globale du groupe d'entreprises multinationales auquel appartient le bénéficiaire effectif n'est pas disponible pour l'État contractant d'où proviennent les revenus des services numériques automatisés, les dispositions du présent paragraphe sont ne s'applique pas; dans ce cas, les dispositions du paragraphe 2 s'appliquent.

4. Aux fins du paragraphe 3, « groupe d'entreprises multinationales » désigne tout « groupe » qui comprend deux ou plusieurs entreprises, dont la résidence fiscale se situe dans des juridictions différentes. En outre, aux fins du paragraphe 3, le terme « groupe » désigne un ensemble d'entreprises liées par la propriété ou le contrôle de telle sorte qu'il est soit tenu de préparer des états financiers consolidés à des fins d'information

financière selon les principes comptables applicables, soit le serait si les capitaux propres les participations dans l'une ou l'autre des entreprises étaient négociées sur une bourse publique.

5. Le terme « services numériques automatisés » tel qu'utilisé dans le présent article désigne tout service fourni sur Internet ou un autre réseau électronique, nécessitant dans les deux cas une implication humaine minimale de la part du fournisseur de services.

6. L'expression « services numériques automatisés » comprend notamment :

- Services de publicité en ligne;

- Fourniture de données utilisateur ;

- Moteurs de recherche en ligne ;

- Services de plateforme d'intermédiation en ligne ;

- Plateformes de médias sociaux;

- Services de contenus numériques ;

- Jeux en ligne ;

- Services d'informatique en nuage ; et

- Services d'enseignement en ligne standardisés.

7. Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas si les paiements sous-jacents aux revenus des services numériques automatisés sont qualifiés de « redevances » ou de « redevances pour services techniques » au titre de l'article 12 ou de l'article 12A, selon le cas.

8. Les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3 ne s'appliquent pas si le bénéficiaire effectif des revenus des services numériques automatisés, résident d'un État contractant, exerce son activité dans l'autre État contractant dans lequel les revenus des services numériques automatisés provient d'un établissement stable situé dans cet autre État, ou fournit dans l'autre État contractant des services personnels indépendants à partir d'une base fixe située dans cet autre État, et les revenus des services numériques automatisés sont effectivement liés :

(a) cet établissement stable ou cette base fixe, ou

(b) les activités commerciales visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7.

Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, selon le cas, s'appliquent.

9. Aux fins du présent article et sous réserve du paragraphe 10, les revenus des services numériques automatisés sont réputés provenir d'un État contractant si les paiements sous-jacents pour les revenus provenant de services *numériques automatisés sont effectués par un résident de cet État ou si la personne effectuant les paiements sous-jacents pour les services numériques automatisés, qu'elle soit ou non résidente d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable ou une base pour laquelle l'obligation d'effectuer les paiements a été contractée, et ces paiements sont à la charge de l'établissement stable ou de la base fixe.*

10. Aux fins du présent article, les revenus des services numériques automatisés sont réputés ne pas provenir d'un État contractant si les paiements sous-jacents pour les revenus des services numériques automatisés

En effet, les revenus provenant de services numériques automatisés qui ne relevaient pas des articles 12 ou 12A n´étaient imposables que dans l'État dans lequel l'entreprise était établie, sauf si l'entreprise exerçait ses activités par l'intermédiaire d'un ES ou d'une base fixe dans l'autre État. L'imposition de ces paiements a été attribué par l'art 12B, introduit en 2021, au pays source avec la possibilité pour le contribuable de payer l'impôt sur la base du bénéfice net ou sur une base brute[1164].

La proposition du nouvel article 12B a été rédigée un mois plus tard alors que la proposition de l'OCDE n'a pas encore vu le jour après des années de discussions[1165]. Le nouvel article permet d'attribuer des bénéfices aux pays source lorsqu'il n'existait pas d'établissement stable mais que des activités économiques d'un volume significatif étaient exercées dans le cadre de l'économie numérique[1166].

Ce chapitre est divisé en deux sections. La première section examine la proposition d´étendre l´imposition des readvances dans l´économie numérique, tandis que la deuxième

---

sont effectués par un résident de cet État qui exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre État ou fournit des services personnels indépendants par l'intermédiaire d'une base fixe située dans cet autre État et ces paiements sous-jacents pour des services numériques automatisés sont supportés par cet établissement stable ou cette base fixe.

11. Lorsque, en raison d'une relation particulière entre le payeur et le bénéficiaire effectif des revenus des services numériques automatisés ou entre l'un et l'autre et une autre personne, le montant des paiements sous-jacents à ces revenus, eu égard aux services pour lesquels ils sont payés, dépasse le montant qui aurait été convenu entre le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence d'une telle relation, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'au dernier montant mentionné. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements sous-jacents à ces revenus provenant de services numériques automatisés reste imposable selon la législation de chaque État contractant, compte tenu des autres dispositions de la présente Convention ».

United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries », page 04.

[1163]- United Nations, « Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution », page 01.

[1164] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021* », Nations Unies, New York, 2022, page 497.

[1165]- United Nations, « *Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution* », page 02.

[1166]- Nation Unies, Conseil économique et social, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Rapport de la vingt-deuxième session (session virtuelle, 19-28 avril 2021)* », page 23.

section aborde sur la proposition d´inclure des paiements de logiciels dans la définition des redevances (art 12(3) /ONU).

Section 1 : L'élargissement de l'imposition des redevances dans l'économie numérique

Bien que l'art 12 du modèle des Nations Unies mette l'accent sur la protection des droits d'imposition à la source[1167], les honoraires pour services techniques payés par un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant ne peuvent généralement pas être imposés comme redevances par l'État dans lequel le débiteur est résident en vertu du même article[1168].

Toutefois, l'ajout en 2017 d'un nouvel article 12A vise à donner à un État contractant le droit de percevoir des redevances pour services techniques si : ces redevances sont payées par un résident de cet État ou par un non-résident ayant un établissement stable ou une base fixe dans cet État ; et que les redevances sont supportées par un établissement ou une base fixe. Il n'est pas nécessaire que les services techniques soient fournis dans cet État[1169].

Sous-section 1 : L'imposition des services numériques transfrontaliers à caractère technique (art 12A/ONU)

L'article 12A traite les redevances pour services techniques originaires d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant sur une base brute à un taux à négocier par les États contractants. Elle ne s'applique donc pas aux redevances pour services techniques provenant d'un État tiers. Le paragraphe 03 de l'art 12A définie l'expression « *honoraires pour services techniques* » comme désignant tout paiement pour des services de gestion, techniques ou de conseil[1170].

[1167]- Nations Unies, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Rapport sur les travaux de la dix-septième session (16-19 octobre 2018)* », page 23.

[1168]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Issues related to the updating of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries : revised commentary on article 12a – fees for technical services* », New York, 3-6 April 2017, page 02.

[1169]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid.

[1170]- UNITED NATIONS, « *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* », New York, 2017, page 339.

1. Le champ d'application de l'art 12 A/ ONU

Le terme « services » dans l'expression « honoraires pour services techniques » n'a pas été défini dans le contexte de l'article 12A. Le comité des affaires fiscal ONU a expliqué que le terme « services » doit être compris comme ayant un sens large conformément à l'usage courant pour inclure généralement les activités exercées par un personne au profit d'une autre personne en contrepartie d'honoraires[1171].

Le concept fondamental qui sous-tend la définition des honoraires pour les services techniques est que les services doivent impliquer l'application par le prestataire de services de connaissances, de compétences ou d'expertise spécialisées au nom d'un client ou le transfert de connaissances, de compétences ou d'expertise au client, autre qu'un transfert d'informations couvert par la définition de redevances à l'article 12, paragraphe 3[1172].

Ces activités peuvent être exercées de diverses manières et la manière dont ces services sont fournis ne modifie pas leur caractère aux fins de l'article 12A, dans la mesure où ces services relèvent de la définition des « honoraires pour services techniques » au paragraphe 3[1173].

1.1. Les services de gestion

Les services de gestion sont définis comme toute service impliquant l'application de connaissances, de compétences ou d'expertise dans le contrôle ou l'administration de la conduite d'une entreprise ou d'une organisation commerciale[1174].

Ainsi, si la gestion de tout ou d'une partie importante d'une entreprise est sous-traitée à des personnes autres que les administrateurs, dirigeants ou employés de l'entreprise, les paiements effectués par l'entreprise pour ces services de gestion seraient des honoraires pour services techniques au sens de paragraphe 3. De même, les paiements effectués à un

[1171] - UNITED NATIONS, Ibid.

[1172] - UNITED NATIONS, Ibid.

[1173]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Issues related to the updating of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries : revised commentary on article 12a – fees for technical services* », New York, 3-6 April 2017, page 32.

[1174]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 29.

consultant pour des conseils liés à la gestion d'une entreprise (ou de l'activité d'une entreprise) seraient des honoraires pour des services techniques[1175].

1.2. Les services techniques

Les services techniques sont définis comme tout service impliquant l'application de connaissances, de compétences ou d'expertises spécialisées en rapport avec un art, une science, une profession ou un métier particulier. Par conséquent, les honoraires perçus pour des services fournis par des professions réglementées telles que le droit, la comptabilité, l'architecture, la médecine, l'ingénierie et la dentisterie seraient des honoraires pour des services techniques au sens du paragraphe 3. Ainsi, si une personne physique reçoit des paiements pour des services professionnels visés à l'article 14, paragraphe 2 d'un résident d'un État contractant, ces paiements seraient des honoraires pour services techniques[1176].

Toutefois, les services techniques ne se limitent pas aux services professionnels visés à l'article 14, paragraphe 2. Les services fournis par d'autres professionnels, tels que les pharmaciens, et d'autres professions, tels que les scientifiques, les universitaires, etc ainsi que les institutions financières, peuvent également constituer des services techniques si ces services impliquent la fourniture de connaissances, de compétences et d'expertise spécialisées[1177].

De nombreux services fournis par les institutions financières n'impliquent pas l'application de connaissances, de compétences et d'une expertise spécialisée pour le compte d'un client particulier. L'institution financière utilise plutôt ses connaissances, ses compétences et son expertise pour élaborer des produits, services ou pratiques généraux qui sont mis à la disposition de ses clients, par exemple, en ce qui concerne les services de paiement et de transmission, les traites bancaires, les opérations de change, les services de prêts et de cartes de crédit et les instruments négociables[1178].

[1175]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 29.

[1176]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 29.

[1177]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 30.

[1178] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021* », Nations Unies, New York, 2022, page 482.

Dans ces cas, les paiements reçus par l'établissement financier pour ces services pourraient être des rémunérations pour services techniques au sens du paragraphe 3 de l'art 12A/ONU. Ce serait le cas, par exemple, si la société R qui est une institution financière résidente de l'État R fournissait des conseils à la société S, résidente de l'État S, en ce qui concerne une fusion ou une acquisition potentielle impliquant cette société. L'État R et l'État S ont une convention fiscale identique au Modèle de convention fiscale des Nations Unies, y compris en ce qui concerne les dispositions de l'article 12A. En conséquence, les paiements pour ces conseils seraient des rémunérations pour services techniques imposables dans l'État S conformément au paragraphe 2. Toutefois, si la société R fournissait ces services par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'État S, les rémunérations perçues pour ces services seraient imposables dans l'État S en vertu de l'article 7 plutôt que de l'article 12A[1179].

En outre, les rémunérations pour services techniques se rattachent effectivement aux activités d'entreprise en sens de l'article 7 ou en tant que revenus imputables à la base fixe conformément à l'article 14 lorsque les services techniques sont fournis par une entreprise dans le cadre des activités de cette entreprise exercées dans un État contractant où est situé un établissement stable de cette entreprise et que ces activités sont de même nature que les activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable ou sont de nature analogue[1180].

1.3. Les services de conseil

Le sens ordinaire de « consultance » implique la fourniture de conseils ou de services de nature spécialisée[1181]. La définition des « honoraires pour services techniques » fournie à l'article 12A (3) est considérée comme exhaustive et ne permet pas de se référer au droit interne d'un État contractant, entre autres, afin de réduire l'incertitude dans l'interprétation de l'article[1182].

[1179] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, IBID, page 482.

[1180] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, IBID, page 487.

[1181]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 30.

[1182]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 31.

Cependant, les termes « gestion », « technique » et « conseil » n'ont pas de sens précis et peuvent se chevaucher. Ainsi, par exemple, les services de nature technique peuvent également être des services de conseil et les services de gestion peuvent également être considérés comme des services à caractère consultatif[1183].

De fait, les membres du Comité qui n'étaient pas d'accord avec l'inclusion de l'article 12A dans les conventions fiscales bilatérales étaient préoccupés par le fait que le terme « services techniques » tel qu'il est utilisé dans l'article n'est pas correctement défini. Ces membres craignaient donc que l'application de l'article n'entraîne une incertitude accrue, un traitement incohérent et de longs différends entre les contribuables et les autorités fiscales[1184].

Alternativement, le comité fiscal de l'ONU a recommandé aux pays qui souhaitent obtenir des droits d'imposition supplémentaires sur les frais pour les services techniques, mais sont préoccupés par le large champ d'application de l'article 12A, peuvent envisager d'accepter de modifier l'article 12 (Redevances) pour permettre la taxation de certains « frais pour les services inclus », une approche que l'on retrouve dans un certain nombre de conventions fiscales bilatérales entre pays en développement et pays développés[1185].

La logique politique derrière cette approche plus étroite est que les frais de services doivent être directement liés à la jouissance d'un bien pour justifier l'imposition par l'État à partir duquel le paiement est effectué. Même si les services ne sont pas fournis dans cet État, pour laquelle une redevance telle que définie à l'article 12 est payée[1186].

2. Le lien d'imposition des honoraires pour services techniques

Avant l'ajout de l'article 12A, les revenus de services fournis par une entreprise d'un État contractant étaient imposables exclusivement dans l'État dans lequel l'entreprise avait sa résidence, à moins que l'entreprise n'exerce ses activités par l'intermédiaire d'un

[1183]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 31.

[1184]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 10.

[1185]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 11.

[1186]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 11.

établissement stable ou ne fournisse des services professionnels ou des services de caractère indépendant par l'intermédiaire d'une base fixe située dans l'État de la source[1187].

Cependant, les frais de services techniques ont été utilisés pour transférer les bénéfices. C'est notamment le cas lorsque les services techniques sont fournis par une entreprise d'un Etat contractant à une entreprise associée dans l'autre Etat contractant. Il est possible que les paiements puissent être plus ou moins élevés aux prix de pleine concurrence des services[1188].

2.1. La justification de l'imposition des services techniques

Le nouvel art 12A a été conçu en vue d'élargir la base d'imposition des pays de la source qui sont généralement des pays en développement même lorsque le prestataire de services n'a pas une présence substantielle dans le pays en déplaçant la balance fiscale du lieu où les services sont fournis au lieu où les services sont consommés[1189].

L'État d'où proviennent les rémunérations pour services techniques est l'État dont le payeur est un résident ou l'État dans lequel le payeur dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe si la charge de ces rémunérations est supportée par l'établissement stable ou la base fixe. A cette fin, l'exécution des services dans l'État contractant dont le payeur est un résident ou dans lequel ce payeur dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe n'est pas important. Le résultat est le même, même si la résidence de la personne à laquelle appartient l'établissement stable ou la base fixe est dans un État tiers[1190].

En vertu du paragraphe 2 de l'art 12 A le lien d'imposition a été justifié par le fait que les changements rapides dans les économies modernes, en particulier en ce qui concerne les services transfrontaliers, permettent aux prestataires de services non-résidents d'être substantiellement impliqués dans l'économie d'un autre État sans présence physique. En

[1187] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021* », Nations Unies, New York, 2022, page 446.

[1188] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, Ibid.

[1189]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 11.

[1190] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, Ibid, page 488.

outre, les paiements pour services sont déductibles et érodent donc l'assiette fiscale de l'État du payeur[1191].

En plus, l'autre argument avancé pour l'inclusion de l'article 12A est que le paiement pour le service est déductible et, par conséquent, érode l'assiette fiscale de l'État du payeur. Cependant, dans l'opinion des membres opposés, la simple déductibilité d'un paiement commercialement justifié ne peut être assimilé à une érosion de base nocive et n'est donc pas une raison suffisante pour taxer ce paiement dans le même Etat[1192].

Ces membres étaient également préoccupés par le fait que l'inclusion de l'article 12A entraînerait une distorsion commerciale, car l'imposition des biens et des services fonctionnerait sur une base différente. La raison en est que les bénéfices d'un exportateur de marchandises ne sont imposables que dans son État de résidence, alors que, en vertu de l'article 12A, ce qui est en fait un tarif d'importation, serait appliqué aux services techniques. En résumé, ces membres ont considéré toute juridiction fiscale élargie sur les frais pour les services techniques en tant que changement injustifié du principe de la fiscalité du lieu où les services sont exécutés à l'endroit où les services sont consommés.[1193].

Avant l'introduction de l'article 12A, les pays étaient confrontés avec des règles d'application plus restrictives lorsque les services techniques sont fournis de manière transfrontalière. En général, les règles énoncées à l'article 7, ainsi qu'à l'article 5, et à l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies donnent une portée limitée pour l'imposition des revenus de ces services, en particulier sans base fixe ou établissement stable dans l'État de la source[1194].

En revanche, l'article 12A n'exige aucun seuil, tel qu'un établissement stable, une base fixe ou une période minimale de présence dans un État contractant, comme condition d'imposition des honoraires pour services techniques[1195].

[1191]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 10.

[1192]- KANA Liselott, Ibid, page 10.

[1193]- KANA Liselott, Ibid, page 10.

[1194]- UNITED NATIONS, « *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* », New York, 2017, page 319.

[1195]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 45.

Toutefois, le paragraphe 4 de l'art 12A prévoit que les paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas aux honoraires pour services techniques si la personne qui fournit les services à un établissement stable ou une base fixe dans l'État d'où proviennent les honoraires et que les honoraires sont effectivement liés à cet établissement stable ou base fixe[1196].

Par conséquent, si un résident d'un État contractant fournit des services techniques par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe situé dans l'autre État contractant, et il existe un lien économique évident entre les services techniques et l'établissement stable ou la base fixe, les honoraires perçus pour ces services seront imposables par l'État dans lequel l'établissement stable ou la base fixe est situé conformément à l'article 7 ou l'article 14, plutôt que conformément à l'article 12A[1197].

Dans le cas où il n'y a pas de lien économique entre les services techniques et l'établissement stable ou la base fixe, les paiements pour les services techniques sont considérés comme provenant de l'État contractant où réside le débiteur[1198].

À cet égard, l'article 12A est sensiblement différent de l'article 7 et de l'article 14. Il se trouve que la capacité offerte aux multinationales à tirer des revenus d'un pays avec peu ou pas de présence, combinée aux préoccupations concernant les aspects d'érosion de la base et de transfert de bénéfices des services techniques, est considérée par une majorité des membres du Comité comme justifiant l'absence de tout seuil l'exigence comme condition pour un pays de taxer les redevances pour les services techniques[1199].

Toutefois, une minorité significative des membres du Comité n'était pas d'accord avec les justifications politiques énoncées dans le paragraphe 2[1200]. En effet, ils ont rejeté la position selon laquelle un État ne devrait avoir droit à l'impôt sur les revenus provenant de services qu'un résident de l'autre État contractant que si les services sont fournis dans le premier État. En particulier, la majorité a rejeté l'argument selon lequel la résidence d'un payeur de redevances pour services techniques dans un État contractant et la déduction de

[1196]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 45.

[1197]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 45.

[1198]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 48.

[1199]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 16.

[1200]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 10.

ces redevances sur l'assiette fiscale de cet État n'offrent pas un lien suffisant avec cet État pour justifier que cet État impose ces frais[1201].

De l'avis de ces membres du Comité, sur le plan politique, l'imposition des honoraires pour services techniques n'est justifiée que lorsque le prestataire de services à un lien suffisant avec l'État du payeur, qui prend généralement la forme d'un établissement stable ou d'une base fixe. En d'autres termes, pour justifier l'imposition des services techniques dans un État, les services devraient être fournis dans cet État avec le degré de lien requis par les articles 5 (Établissement stable), 7 (Bénéfices commerciaux) et 14 (Services personnels indépendants). De plus, la simple déductibilité d'un paiement commercialement justifié ne peut être assimilée à une érosion de la base dommageable et n'est donc pas une raison suffisante pour imposer ce paiement dans le même État[1202].

Par ailleurs, étant donné que de nombreux pays en développement ont des capacités administratives limitées et ont besoin d'une méthode simple, fiable et efficace pour faire appliquer l'impôt sur les revenus des services tirés des non-résidents, l'article 12A permet de taxer les honoraires des services techniques sur une base brute. Une retenue à la source imposée sur le montant brut des paiements effectués par les résidents d'un pays, ou les non-résidents ayant un établissement stable ou une base fixe dans le pays, est bien établie comme méthode efficace de perception de l'impôt imposé aux non-résidents. Une telle méthode d'imposition peut également simplifier la conformité pour les entreprises fournissant des services dans un autre État puisqu'elles ne seraient pas tenues de calculer leurs bénéfices nets ou de produire des déclarations fiscales[1203].

Considérant que tous les paiements B2B pour les services en ligne (tels que l'informatique en nuage) sont des frais techniques présenterait plusieurs avantages. Premièrement, il est évolutif et serait donc plus facilement accepté. Deuxièmement, il est conforme au principe de neutralité, étant donné que les services fournis en ligne seraient soumis aux mêmes règles (au lieu de cela, tous les services numériques pourraient être

[1201]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 08.

[1202]- UNITED NATIONS, « *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* », New York, 2017, page 329.

[1203]- UNITED NATIONS, Ibid.

considérés comme des "services techniques" ou des services générateurs de redevances). Troisièmement, cela serait faisable sur le plan administratif. Le mécanisme de retenue existant peut être utilisé[1204].

Comme nous l'avons vu plus haut, il est difficile de caractériser les transactions dans l'économie numérique et les transactions B2B entre parties liées en particulier. Ainsi, une règle de présomption générale permet la collecte efficace de la base la plus large possible. Cependant, cette option n'est pas sans inconvénients. Ce serait un changement dans la « *règle source* » pour les services. Au lieu du lieu d'exécution, les règles de base seraient similaires à celles de l'article 12.5 (résidence du payeur) ou de l'article 12.6 du Modèle de convention des Nations Unies. Ce serait un écart par rapport à la position actuelle de l'OCDE selon laquelle les paiements en ligne devraient être considérés comme des bénéfices commerciaux, non soumis à la retenue à la source[1205].

Une retenue à la source pourrait ne pas représenter un impôt sur le revenu net et la charge fiscale serait transférée aux sociétés résidentes, ce qui augmenterait le coût de leurs activités. Si l'impôt du pays source n'est pas reconnu par le pays de résidence, il existe un risque de double imposition. Comme d'autres options, il existe des défis administratifs. Les pays qui adoptent un test d'ES virtuel peuvent imposer une retenue à la source brute sur tous les paiements pour les transactions numériques pour étayer l'impôt net sur les bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'ES[1206].

2.2. L'imposition dans le pays source sans présence physique sur une base brute

L'article 12A permet à un État contractant d'imposer les rémunérations pour services techniques sur une base brute. Le taux maximal doit donc être établi dans le cadre des négociations bilatérales des États contractants. En effet, il a été reconnu que les pays en développement ont des capacités administratives limitées et une l'application d'une méthode simple, fiable et efficace pour prélever l'impôt pourrait être la meilleure option[1207].

[1204]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", 2017, page 516.

[1205]- NATIONS UNIES, Ibid.

[1206]- NATIONS UNIES, Ibid.

[1207] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, Ibid, page 459.

De plus, une retenue à la source constitue un moyen efficace de perception de l'impôt prélevé sur les revenus des non-résidents. Une telle méthode d'imposition peut également simplifier le respect des obligations fiscales par les entreprises fournissant des services dans un autre État. De fait, les entreprises concernées bénéficient de l'exemption de calculer leurs bénéfices nets ou de produire des déclarations fiscales[1208].

En effet, l'ajout de l'article 12A à la Convention type des Nations Unies qui a eu lieu en 2017 aura un effet potentiel dans la réduction de l'importance de la distinction entre les redevances et les frais pour services techniques si les limites du taux d'imposition au paragraphe 2 de l'article 12 et le paragraphe 2 de l'article 12A est le même. Si ces taux d'imposition sont les mêmes, il ne sera pas la question de savoir si les paiements effectués en vertu des contrats mixtes sont considérés comme des redevances pour transfert de savoir-faire ou de frais pour les services techniques[1209].

Cependant, de l'avis de certains membres du Comité qui n'étaient pas d'accord avec l'inclusion de l'article 12A, l'imposition des honoraires pour les services techniques sur une base brute peut conduire à une double imposition. Elle prive en fait le contribuable de la capacité de prendre en compte les dépenses engagées dans le cadre de la fourniture des services, qui seraient déductibles si la taxe était imposée sur une base nette. Ainsi, il est possible que les recours de l'État de résidence pour alléger la double imposition ne soient pas suffisants pour alléger complètement l'imposition de la base brute imposée par l'autre État[1210].

En outre, l'article 12A ne prévoit aucun seuil d'activité, tel qu'un établissement stable, une base fixe ou une période minimale de présence dans un État contractant, comme condition d'imposition des rémunérations pour services techniques. En effet, la capacité des non-résidents d'exécuter des services importants pour des clients et d'en tirer des revenus dans un autre pays sans y avoir une présence significative, combinée aux préoccupations concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, justifie l'absence de

[1208] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, Ibid.

[1209]- KANA Liselott, Op.cit, page 38.

[1210]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 10.

tout seuil d'activité comme condition pour qu'un pays puisse imposer les rémunérations pour services techniques[1211].

Par ailleurs, les rémunérations pour services techniques sont visées à la fois à l'article 12A et à l'article 7, le paragraphe 6 de l'article 7 prévoit que les dispositions de l'article 12A prévalent. Toutefois, cette priorité accordée à l'article 12A ne s'applique pas si le bénéficiaire effectif des rémunérations pour services techniques exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable dans l'État contractant d'où proviennent les rémunérations pour services techniques et que ces rémunérations se rattachent effectivement à l'établissement stable ou aux activités d'entreprise visées à l'article 7. Dans cette situation, le paragraphe 4 de l'article 12A prévoit que ce sont les dispositions de l'article 7 qui s'appliquent plutôt que celles de l'article 12A[1212].

2.3. La méthode d'élimination de la double imposition

Le paragraphe 2 de l'art 12A pose le principe selon lequel l'État contractant d'où proviennent les rémunérations pour services techniques peut imposer ces paiements conformément aux dispositions de son droit interne (sous réserve du taux maximal d'imposition prévu si le bénéficiaire effectif des rémunérations est un résident de l'autre État contractant). Dans le contexte de l'art 12A, la notion de bénéficiaire effectif est utilisée afin de clarifier le sens de l'expression « payés à un résident »[1213].

Le comité des affaires fiscal de l'ONU a souligné que l'imposition des honoraires pour les services techniques sur une base brute en vertu de l'article 12A peut entraîner une imposition excessive ou une double imposition. Cependant, la possibilité que les honoraires pour les services techniques soient soumis à une imposition excessive ou à une double imposition est réduite ou éliminée en vertu de l'article 23 (Méthodes d'élimination de la double imposition). En vertu de l'article 23 A ou 23 B, le pays de résidence du bénéficiaire des rémunération est tenu d'accorder un allègement de la double imposition. L'allégement sera soit en exemptant d'impôt les rémunérations pour services techniques, soit en octroyant

[1211] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, Ibid, page 460.

[1212] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, Ibid.

[1213] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, Ibid, page 466.

un crédit sur l'impôt dû au pays de résidence à l'égard des rémunérations pour services techniques pour tout impôt prélevé sur ces rémunérations par l'autre État contractant conformément à l'article 12A[1214].

En outre, la possibilité d'une imposition excessive ou d'une double imposition peut être prise en compte pour établir le taux maximal d'imposition imposé par un État contractant sur les redevances pour services techniques en vertu de l'article 12A, paragraphe 2, et en fonction du taux négocié. De fait, le risque d'une les impôts excessifs peuvent être complètement éliminés[1215].

En outre, compte tenu des règles sources proposées au titre du Montant A du premier pilier de l'OCDE, la même activité commerciale et le même chiffre d'affaires pourrait être soumise à une double imposition en raison de l'application de deux règles source sur le même revenu. Ces notamment le cas lorsque les honoraires pour les services techniques sont soumis à l'impôt dans l'État du payeur en vertu des dispositions de l'article 12A du modèle des Nations Unies et sont également soumis à l'attribution du chiffre d'affaires du premier pilier à l'État où se situe le lieu d'utilisation du service[1216].

Ces deux règles de source ne coïncident pas nécessairement et peuvent conduire à une double imposition. « *Si ce n'est pas le cas, et que le premier pilier devrait s'appliquer en plus de toute attribution de droits d'imposition aux États qui ne sont pas l'État de résidence, comment une éventuelle double imposition (État de la source - État de la source) sera-t-elle prise en compte ?* »[1217].

Cependant, le nouvel article 12A a exclu de son champ d'application les services à caractère routinier comme les services de publicité et d'intermédiation numériques. La raison de cette exclusion est que ces services constituent le noyau essentiel de l'économie numérique. En effet, le Comité d'experts de l'ONU a décidé qu'une retenue à la source sur les services pouvait être une alternative rationnelle pour relever les défis de taxation de

---

[1214] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, Ibid, page 462.

[1215]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 09.

[1216]- BOB Michel et FALCÃO Tatiana, « *Comments on the Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, as provided in the public consultation document of 4 February 2022* », Rio de Janeiro, 18 February 2022.

[1217]- BOB Michel et FALCÃO Tatiana, Ibid.

l'économie numérique. De fait, il a été décidé d'introduire une nouvelle règle de répartition dans le modèle de convention fiscale des Nations unies qui couvrirait effectivement les services que l'article 12A a omis[1218].

Sous-section 2 : L'imposition des services numériques automatisés (l'article 12B/ONU)

Lors de la quinzième session d'octobre 2017, le Comité fiscal de l'ONU a identifié les revenus provenant de services numériques automatisés comme une question devant être traitée de façon prioritaire. Le but est de préserver les droits d'imposition des États d'où proviennent ces paiements, qui sont principalement des pays en développements.

Le nouvel article 12B qui a été ajouté au Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 2021, se compose de huit paragraphes. Le premier alinéa prévoit que l'État contractant a le droit d'imposition : en principe l'État où réside le payeur. Le deuxième alinéa prévoit que les revenus provenant de services numériques automatisés peuvent également être imposés dans l'État de la source sur une base brute au moyen d'une retenue à la source à un taux négocié par les deux États contractants. Cela montre clairement que la proposition est basée sur la philosophie «*offre-demande*» qui repose sur la logique que les pays de production et les pays de marché ont le droit d'imposer le revenu des entreprises d'une entreprise mondiale. En revanche, les États de l'OCDE ont choisi d'imposer le revenu des sociétés sur la base de l'offre[1219].

Cependant, l'ONU a choisi de limiter son champ d'application aux revenus de services automatisés uniquement par rapport à la proposition du pilier 1 de l'OCDE où les revenus de ces services et les entreprises orientées vers les consommateurs sont incluses[1220].

1. Le porté limité de l'art 12B : revenus des services numériques automatisés

L´art 12B concerne exclusivement les entreprises de services numeriques automatisees ADS qui remplissent les conditions énumérées au paragraphe 6 de l'article 12B du modèle

[1218] MORENO Andrés Báez, « *Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services* », Associate Professor of Tax Law, Universidad Carlos III de Madrid (Spain), 08 juillet 2021, page 02.

[1219]- CHAND Vikram et VILASECA Camille, « *La proposition de l'ONU sur les services numériques automatisés : est-ce dans l'intérêt des pays en développement ?* », KLUWER INTERNATIONAL TAX BLOG, 5 mars 2021.

[1220]- CHAND Vikram et VILASECA Camille,Ibid.

de convention des Nations Unies. Le terme « revenus des services numériques automatisés » est défini comme "*tout paiement en contrepartie de tout service fourni sur Internet ou un réseau électronique nécessitant une implication humaine minimale de la part du fournisseur de services*"[1221].

1.1. Les transactions de services qualifiées comme automatisées

Le paragraphe 6 de l'art 12B énumére à titre d'exemple les services qui sont souvent des activités automatisées:

- *les services de publicité en ligne y compris les services d'achat, de stockage et de distribution de messages publicitaires, ainsi que de surveillance et mesure du rendement;*
- *Les moteurs de recherche en ligne qui mettent une interface numérique à la disposition des utilisateurs dans le but de leur permettre de rechercher sur internet des pages web ou des informations. Dans la plupart des cas, ces moteurs sont monétisés par le biais de services de publicité en ligne ou des services transmettant des données sur les utilisateurs, qui peuvent constituer des services numériques automatisés. D'autres moteurs facturent l'accés aux utilisateurs dans le cadre d'un abonnement par exemple. Ces derniers sont couverts par l'art 12B;*
- *Les services de platformes d'intermediation en ligne et services de medias sociaux à la disposition des utilisateurs dans le but de permettre l'interaction entre les utilisateurs, y compris pour la vente, la location, la publicité, l'affichage ou toute autre offre par les utilisateurs de biens, services, contenus générés par les utilisateurs ou autre propriété à d'autres utilisateurs. Les services de platformes d'intermédiation en ligne couvrent les cas où la platforme d'intermédiation en ligne facture aux utilisateurs ses services d'intermédiation en ligne, par exemple par le biais de commission ou de frais d'abonnnement. En outre, la categories de services de medias sociaux comprennent une gamme d'activités telles que les sites de reseaux sociaux et professionnels, les platformes de partage de vidéos ou d'images, les sites de rencontre en ligne, les platformes dédiées au partage d'avis d'utilisateurs et les platformes d'appels et de*

[1221]- United Nations, « *Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution* », page 04.

messageries en ligne. Cette catégorie couvre aussi les cas où la plate-forme de medias sociaux facture l'accés aux utilisateurs dans le cadre d'un abonnement par exemple;

- *Les services de contenu numérique impliquent la fourniture automatisée de données sous forme numérique, telles que des programmes informatiques, des applications, de la musique, des vidéos, des livres, des journaux en ligne, des textes, des jeux et des logiciels, autres que les données représentées par une interface numérique, que ce soit par voie de diffusion en ligne, d'accés ou de téléchargement de contenu numérique, qu'il soit l'accés unique ou pour une durée limitée;*
- *Le jeu en ligne désigne la mise à disposition d'une interface numérique dans le but de permettre aux utilisateurs d'interagir les uns avec les autres dans le méme environment de jeu quell que soit l'aparel ou la platforme via laquelle le jeu est accessible. Toutefois, cette catégorie ne comprend pas les jeux solo ou l'achat d'un jeu vendu sur un support tangible tel qu'un DVD;*
- *Les services de cloud computing sont ceux qui fournissent un accès réseau standardisé à la demande aux ressources informatiques tells que les services informatiques, les services de stockages, les services de base de données, les services de migration, services de mise en reseau et de diffusion de contenu, hébergement web et application et logiciels d'utilisateurs finaux;*
- *La vente ou autre aliénation de données utilisateurs : désigne la fourniture de données à un client tiers, lorsque les données sont générées par les utilisateurs d'une interface numérique et sont collectées, compilées, agrégées ou autrement transformées en données grâce à un algorithme automatisé. « données générées par les utilisateurs » désigne toutes les données personnelles identifiables directement ou indirectement;*
- *Les services d'enseignement en ligne standardisés sont ceux impliquant la fourniture d'un programme d'enseignement en ligne fourni à un nombre illimité d'utilisateurs, qui ne nécessite pas: (i) la présence en direct d'un instructeur; ou (ii) une personnalisation importante au nom d'un instructeur à un utilisateur particulier ou à un groupe limité d'utilisateurs, que ce soit en ce qui concerne le programme, le matériel pédagogique ou les commentaires fournis.*

1.2. Les transactions de services non qalifiées comme automatisées

Certains services n'ont pas été qualifies comme étant automatisés notamment[1222]:

- *Les services personnalisés fournis par des professionnels comprend les services fournis à titre individuel ou en cabinet, tels que ceux fournis par un avocat, un comptable, un comptable, un architecte, un ingénieur, un professionnel de la santé ou un conseiller financier ou autre expert spécialisé;*
- *Les services d'enseignement en ligne personnalisés signifient des services d'enseignement en direct ou enregistrés fournis en ligne, où l'enseignant personnalise le service (par exemple en fournissant des commentaires et un soutien individualisés et non automatisés) aux besoins d'un étudiant ou d'un groupe limité d'étudiants et d'Internet ou de l'électronique. Le réseau est utilisé comme un simple outil de communication entre l'enseignant et l'élève;*
- *Les services permettant d'accéder à Internet ou à un réseau électronique sortent du champ d'application de l'article 12B ; la fourniture d'accès (c'est-à-dire connexion, abonnement, installation) à Internet ou à un réseau électronique quel que soit le mode de livraison, à savoir par fil, lignes, câble, fibre optique, transmission par satellite ou d'autres moyens, nécessite généralement un certain degré d'infrastructure locale et est soumis à la réglementation locale des télécommunications;*
- *La vente en ligne de biens et de services autres que les services numériques automatisés désigne la vente d'un bien ou d'un service effectuée via une interface numérique lorsque : (i) l'interface numérique est exploitée par le fournisseur du bien ou du service ; (ii) la substance principale de la transaction est la fourniture du bien ou du service ; et (iii) le bien ou le service n'est pas par ailleurs considéré comme un service numérique automatisé. Cette catégorie couvre les vendeurs qui utilisent une platforme numérique pour vendre leurs propres biens et services non numériques aux clients.*

Étant donné que les activités des entreprises orientées vers les consommateurs sont hors du champ d'application de l'art 12B, CHAND Vikram et VILASECA Camille ont jugé la proposition comme «*moins*» neutre car elle entoure l'économie numérique. En effet, ils estimaient que cela va à l'encontre de l'intérêt des pays en développement, car ils seront

[1222]- United Nations, « *Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution* », page 04.

privés des recettes fiscales provenant des entreprises liées qui fonctionnent avec des modèles commerciaux centralisés[1223].

Cependant, afin de s'implifier l'application de l'art 12B et pour éviter l'incohérences entre ces dispositions et celles de l'art 12 et 12A, le pargraphe 7 de l'art 12B ne s'applique pas revenus des services numériques automatisés lorsque ces revenus sont également considérés comme des readvances ou comme des rémunérations de services techniques[1224].

Par ailleurs, des problémes peuvent surgir lor de la qualification des paiements de certains services numériques automatisés et les paiements qui constituent des redevances. En vertu de l'article 12, paragraphe 3, les redevances sont des paiements pour l'utilisation ou le droit d'utiliser certains types de biens ou d'informations concernant une expérience industrielle, commerciale ou scientifique (ce qu'on appelle le savoir-faire) [1225].

En revanche, l'exécution des services n'implique aucun transfert de l'usage ou du droit d'usage d'un bien. Cependant, dans la pratique, il est souvent difficile de faire la distinction entre redevances et redevances pour services, y compris les services numériques automatisés, notamment en ce qui concerne les contrats mixtes[1226].

En effet, le Comité fiscal des Nations Unies a sugéré de ventiler selon les informations continues dans le contrat l'intégrqlité du montant de la contrepartie afin d'appliquer à chaque partie le traitement fiscal qui lui convient en vertu de l'art 12, 12A ou 12B. En consequence, l'art 12B ne s'applique pas à la fourniture de logitiels téléchargé en tant que contenu numérique si le paiement est considéré comme une redevence en vertu de l'art 12[1227].

[1223]- CHAND Vikram et VILASECA Camille, « *La proposition de l'ONU sur les services numériques automatisés : est-ce dans l'intérêt des pays en développement ?* », KLUWER INTERNATIONAL TAX BLOG, 5 mars 2021.

[1224]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 09.

[1225]- United Nations, « *Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution* », page 04.

[1226]- United Nations, « *Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution* », page 04.

[1227]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 24.

2. L'attribution exclusive de droits d'imposition basés sur les ventes aux juridictions sources

L'article 12B confère un droit d'imposition à l'Etat contractant à partir du moment où les revenus des services automatisés d'une entreprise proviennent de ce pays sans qu'elle y soit présente par le biais d'un établissement stable, une base fixe ou une période minimale de présence « fiscale » dans un État contractant[1228].

En effet, en vertu du nouvel art 12B le lien fiscal devrait être attribuer aux pays du marché en raison de leurs statut de marché. La majorité des membres du Comité fiscale considère d´ailleurs que la capacité de conclure des contrats à distance et d'en tirer des revenus par des moyens technologiques sans avoir recours à des employés ou agents dépendants justifie l'imposition à la source des revenus provenant de services numériques automatisés[1229].

2.1. Le rattachement des services numériques aux juridictions de marché

Les revenus de services numériques automatisés surviennent d'un Etas contractant, si le payeur est un résident de cet Etat[1230]. L'imposition sera effectuée selon l´art 12B conformément aux dispositions de son droit interne. Toutefois, si le bénéficiaire de ces revenus est un résident de l'autre Etat contractant, le montant de l'impôt perçu par l'Etat d'où proviennent les revenus des services numériques automatisés ne peut excéder un pourcentage maximum du montant brut des paiements, qui peut être négocié bilatéralement[1231].

[1228]- CHAND Vikram et VILASECA Camille, « *La proposition de l'ONU sur les services numériques automatisés : est-ce dans l'intérêt des pays en développement ?* », KLUWER INTERNATIONAL TAX BLOG, 5 mars 2021.

[1229] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021* », Nations Unies, New York, 2022, page 499.

[1230]- Nation Unies, Conseil économique et social, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Rapport de la vingt-deuxième session (session virtuelle, 19-28 avril 2021)* », page 27.

[1231]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 10.

En outre, le nouvel article 12B ne prévoit aucun seuil de revenus. En d'autres termes, tout contribuable qui effectue des services numériques automatisés, quels que soient ses revenus mondiaux ou sa rentabilité, entrera dans le champ d'application de l'article[1232]. En revanche, si l'entreprise dispose d'un établissement stable dans le pays source et que les revenus soient effectivement liés à cet établissement stable, ces revenus seront imposés conformément aux dispositions de l'art 07 et n'ont pas de l'art 12B[1233].

Toutefois, si le payeur d'une contrepartie pour des services numériques automatisés n'est résident d'aucun Etats contractant, l'art 12B ne s'applique pas, à moins que le payeur n'ait un établissement stable dans l'Etat contractant et qu'il existe un lien entre les services numériques automatisés et l'établissement stable[1234].

Cependant, une large minorité des membres du Comité fiscal de l'ONU été préoccupés par le fait que le paragraphe 9 l'art 12B qui attribue l'imposition à l'Etat de résidence du payeur limite de façon inappropriée le champ d'application de l'art. La raison est qu'elle ne tient pas compte de la valeur générée par les utilisateurs de services numériques gratuits. De même pour les services de publicité en ligne, l'entité payante et l'utilisateurs de ces services, qui sont situés dans de nombreux cas dans des états différents[1235].

2.2. La détermination de la base et du taux d'imposition

Etant donné les capacités administratives limités des pays en dévéloppements, l'imposition des revenus de services numériques automatisés a été élaborée inialement sur une base brute et un taux qui soit négocié bilatéralement en vertu de l'art 12B. Néanmoins,

[1232]- CHAND Vikram et VILASECA Camille, « *La proposition de l'ONU sur les services numériques automatisés : est-ce dans l'intérêt des pays en développement ?* », KLUWER INTERNATIONAL TAX BLOG, 5 mars 2021.

[1233]- United Nations, « *Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution* », page 03.

[1234]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 26.

[1235] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021* », Nations Unies, New York, 2022, page 501.

le Comité fiscal des Nations Unies a sugéré l'application d'un taux d'imposition modeste de 3 ou 4% pourvue d'éliminer une double imposition ou une imposition excessive[1236].

Cependant, il faut reconnaitre que le mecanisme de retenue à la source n´est pas si facile à appliquer dans un contexte B2C tels que Netflix, Air BnB, Uber, Amazon, etc. D'ailleurs, l'ONU reconnaît que d'autres mécanismes de recouvrement peuvent être mis en place en raison de la complexité de la perception des retenues à la source lorsque les services automatisés sont rendus aux particuliers[1237].

De plus, l'imposition d'un impôt sur une base brute pourrait priver le contribuable de la capacité de prendre en compte les frais engagés dans le cadre de la prestation de services, frais qui seraient déductibles si l'impôt était prélevé sur une base nette. Ainsi, il est possible que les mécanismes d'élimination de la double imposition disponibles dans l'État de résidence ne soient pas suffisants pour tenir compte pleinement de l'impôt que l'autre État prélève sur une base brute[1238].

Toutefois, en vertu du paragraphe 03 de l'art 12B, le prestataire non résidant a la possibilité d'opter pour une imposition sur une base nette en se référant au profit du bénéficiare effectif ou 30% des bénéfices consolidés du groupe multinational auquel appartient[1239].

L'option d'imposition sur une base nette est conditionnée par la disponiblité d'informations sur la rentabilité du groupe d'entreprises multinationals à l'Etat contractant d'où proviennent les revenus des services numériques automatisés. Les mécanismes

[1236]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 06.

[1237]- CHAND Vikram et VILASECA Camille, « *La proposition de l'ONU sur les services numériques automatisés : est-ce dans l'intérêt des pays en développement ?* », KLUWER INTERNATIONAL TAX BLOG, 5 mars 2021.

[1238] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021* », Nations Unies, New York, 2022, page 502.

[1239]- United Nations, « *Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution* », page 05.

d'échange d'informations ou les rapports d'échanges pays par pays peuvent etre utilisés pour obtenir ces informations[1240].

Le paragraphe 4 de l'art 12B définit l'expression « groupe multinational d'entreprises » au sens du paragraphe 3 ; comme tout groupe qui comprend deux entreprises ou plus dont la résidence fiscale se trouve dans des juridictions différentes. En outre, le terme « groupe » est défini comme un ensemble d'entreprises liées par la propriété ou le contrôle, de sorte qu'il est tenu de préparer des états financiers consolidés à des fins d'information financière en vertu des principes comptables applicables, ou qu'il serait tenu de le faire si des droits de participations dans l'une des entreprises étaient négociées sur un marché boursier public[1241].

En effet, l'article 12B, paragraphe 3, n'est pas fondé sur les règles actuelles en matière de prix de transfert, mais plutôt sur une formule prédéterminée. Le bénéfice net égale :30% fois (les revenus dérivés localement fois le ratio de rentabilité)[1242].

En effet, « *les 30 % correspondent étroitement à la formule de répartition fractionnaire du G-24 qui visait à répartir les revenus des multinationales avec 1/3 divisé également entre les ventes, les actifs et les employés, et le cas échéant, les utilisateurs. Les 30 % utilisés dans la formule ne s'appliquent cependant qu'aux ventes. Néanmoins, cela est considéré comme un pas en avant par certains pays en développement vu qu'il met spécifiquement en évidence le rôle de la demande comme base d'attribution des bénéfices* »[1243].

"*Le ratio de rentabilité du bénéficiaire effectif ou du groupe d'entreprises multinational auquel appartient le bénéficiaire effectif s'entend des bénéfices annuels divisés par le chiffre d'affaires annuel, tels que révélés par les états financiers consolidés du secteur*

[1240]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 14.

[1241] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, Ibid, page 516.

[1242]- CHAND Vikram et VILASECA Camille, « *La proposition de l'ONU sur les services numériques automatisés : est-ce dans l'intérêt des pays en développement ?* », KLUWER INTERNATIONAL TAX BLOG, 5 mars 2021.

[1243]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », page 32.

d'activité des services numériques automatisés du bénéficiaire effectif propriétaire ou du groupe auquel il appartient, ou de l'ayant droit économique ou du groupe dans son ensemble, selon le cas. Sauf accord bilatéral contraire entre les États contractants, le bénéfice à utiliser pour le calcul de la rentabilité serait le bénéfice avant impôt selon les comptes du bénéficiaire effectif, ou selon les comptes consolidés du groupe d'entreprises multinationales, selon le cas, avec des ajustements comme par exemple l'exclusion des revenus charges fiscales, exclusion des revenus de dividendes et des gains ou pertes liés aux actions, rajout de charges non déductibles à l'impôt sur les sociétés pour des raisons d'ordre public, etc"[1244].

Par ailleurs, une minorité des members du Comité fiscal était favorables à exclure du calcul du ratio de rentabilité les bénéfices de routine attribuables aux fonctions exercées, aux risques assumés et aux actifs utilisés du fait que les fonctions de routine pourraient avoir été exercées dans l'État de la source lui-même[1245].

À titre d'exemple, un contribuable tire des revenus de services numériques automatisés de l'État de la source et dispose en même temps d'un établissement stable dans cet État par l'intermédiaire duquel ce contribuable exerce des fonctions de routine qui supportent ses activités de fourniture de services numériques automatisés[1246].

Dans un tel cas, les bénéfices de routine imputables à l'établissement stable et tirés de l'exercice de ces fonctions de routine auraient déjà été imposés dans l'État de la source. De même, ces bénéfices faisant par ailleurs partie des bénéfices que le contribuable tire de l'exercice de ses activités dans l'État de la source. Si les bénéfices de routine ne sont pas

[1244]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 16.

[1245] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021* », Nations Unies, New York, 2022, page 517.

[1246] - NATIONS UNIES, Ibid.

exclus du calcul du ratio de rentabilité, l'État de la source imposerait deux fois les mêmes bénéfices de routine[1247].

Bien que le Comité fiscal de l'ONU n'ait pas définie un seuil d'imposition, les bénéfices qualifiés ont été considérés comme étant de trente pour cent (30%) du montant obtenu en appliquant la rentabilité aux recettes locales, compte tenu du fait que la totalité des bénéfices découlant de la juridiction du marché ne peut lui être attribuée. Le chiffre spécifique de trente pour cent a été justifié par le comité par le fait qu'il assure la certitude d'une part et pour fournir une part juste et raisonnable aux deux juridictions, celle de la residence et celle du marché d'autre part[1248].

Toutefois, les États qui souhaitant se référer uniquement au ratio de rentabilité du bénéficiaire effectif, ont le libre choix d'exclure les bénéfices de routine du calcul du ratio de rentabilité et de déterminer quel pourcentage des bénéfices déterminés est imposable dans l'État de la source par le biais des négociations bilatérales[1249].

De plus, « *les lignes directrices de l'OCDE sur les prix de transfert ont été conçues pour attribuer le profit uniquement sur la base des facteurs liés à l'offre par le biais de l'approche Fonctions, Actifs et Risques (FAR). Cela s'est traduit par l'allocation des bénéfices aux pays développés qui sont fortement industrialisés et souvent les pays de production et d'exportation de biens finals. Ils n'attribuent pas adéquatement les bénéfices aux pays en développement pour leur production de biens primaires et intermédiaires. Ils ont également été conçus pour affecter de manière disproportionnée les bénéfices aux biens incorporels, ce qui, en pratique, profiterait aux pays développés où une grande partie des actifs incorporels sont générés* ».

De fait, l'allocation des bénéfices en fonction de l'offre en vertu du nouvel art 12B marquerait alors ce que l'on a appelé un « *changement de paradigme dans le système mondial d'allocation des revenus* » pourvu de protéger l'assiette fiscale des pays en développement.

[1247] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021* », Nations Unies, New York, 2022, page 517.

[1248]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 18.

[1249] - NATIONS UNIES, Ibid.

Selon cette compréhension, même lorsque la formule n'intègre que les ventes et non pas les actifs et les employés, cela ne constituerait pas une perte majeure car les facteurs liés à l'offre seraient déjà couverts dans une certaine mesure par les règles existantes en matière de prix de transfert[1250].

Enfin, les pays ont le choix entre l'application de l'art 12B sur une base nette ou sur une base brute. Dans le cas de l'application de la méthode de base nette, le ratio de rentabilité peut être facilement obtenu à partir des comptes financiers des multinationales. Cependant, une retenue à la source a été recommandée dans les commentaires sur l'article 12B comme le moyen le plus pratique et le plus rentable pour les pays en développements même avec un taux faible de 3%[1251].

2.3. Le mécanisme de lutte contre l'evasion fiscale

Lorsque les revenus provenant de services numériques automatisés relèvent à la fois de l'article 12B et de l'article 7, les dispositions de l'article 12B prévalent conformément au paragraphe 6 de l'article 7. Toutefois, si le bénéficiaire effectif des revenus provenant de services numériques automatisés exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable dans l'État contractant d'où proviennent les revenus et que les revenus provenant de ces services se rattachent effectivement à cet établissement stable, le paragraphe 8 de l'article 12B prévoit que ce sont les dispositions de l'article 7, plutôt que celles de l'article 12B, qui s'appliquent[1252].

En vertu du paragraphe 11 de l'art 12B l'application des dispositions concernant l'imposition des revenus des services numériques automatisés seraient limitées dans les cas où, du fait d'une relation particulière entre le payeur et le bénéficiaire effectif des revenus ou entre eux et une autre personne, le montant des paiements sous-jacents à ces revenus dépasse

[1250]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », page 32.

[1251]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, Ibid, page 35.

[1252] - NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021* », page 503.

le montant qui aurait été convenu entre le payeur et le bénéficiaire effectif s'ils avaient stipulé sans lien de dépendance[1253].

Le paragraphe 11 prévoit que, dans un tel cas, les dispositions de l'article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des paiements sous-jacents aux revenus des services numériques automatisés resterait imposable selon les lois des deux États contractants, compte tenu aux autres dispositions de la Convention[1254].

Il convient de préciser que le terme « *bénéficiaire effectif* » est destiné à être interprété dans le contexte de l'art 12B, c'est-à-dire un bénéficiaire qui est obligé de répercuter des paiements en contrepartie de services numériques automatisés à quelqu'un d'autre. Cette notion traite en effet certaine forme d'évasion fiscale et ne traite pas les cas de chalandage fiscal. De fait, l'application de cette notion ne restreint pas l'application des dispositions anti-abus spécifiques le droit interne d'un Etat donné ni celles des conventions fiscales[1255].

Dans des circonstances normales, l'adoption des changements apportés au modèle de l'ONU dans les conventions fiscales bilatérales actuellement existantes nécessite une négociation bilatérale qui peut prendre plusieurs années[1256].

Certains membres du Comité fiscal de l'ONU ont fait remarquer qu'«*il est peu probable que de nombreux pays (en particulier ceux dans lesquels résident les grandes entreprises numériques) acceptent cette disposition dans leurs traités, car l'enjeu est une question multilatérale et nécessite une solution mondiale* ». En outre, les pays de résidence pourraient être réticents à introduire cette disposition dans leurs conventions fiscales car elle ne présente aucun intérêt pour eux[1257].

Cependant, le but de l'inclusion de l'art 12B dans le modèle des Nations Unies est de fournir un outil de développement législatif aux pays en développements qui souhaite

[1253]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 28.

[1254]- United Nations, Ibid.

[1255]- United Nations, Ibid, page 11.

[1256]- CHAND Vikram et VILASECA Camille, « *La proposition de l'ONU sur les services numériques automatisés : est-ce dans l'intérêt des pays en développement ?* », KLUWER INTERNATIONAL TAX BLOG, 5 mars 2021.

[1257]- CHAND Vikram et VILASECA Camille, Ibid.

développer une législation nationale sur la taxation des services numériques automatisés, même sans disposer d'un vaste réseau de conventions fiscales comme le cas de l'Algérie[1258].

Cependant, le comité fiscal de l'ONU a souligné que chacune de ces options présente des avantages et des inconvénients en termes d'aspects tels que la faisabilité, la simplicité et gérabilité, l'impact sur le climat d'investissement, la cohérence internationale et l'équilibre des intérêts des pays de marché par rapport aux pays de résidence des entreprises. Ils diffèrent aussi d'un pays à l'autre compte tenu de leur situation et de leurs politiques en matière de fiscalité pour le développement[1259].

Enfin, il est recommandé l'utilisation d'un moyen rapide pour inclure la nouvelle disposition dans les traités fiscaux bilatéraux via un instrument multilatéral des Nations Unies. « *En février 2021, le Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité (Panel FACTI) a publié son rapport contenant des recommandations. Le rapport fait des recommandations pour une convention fiscale des Nations Unies qui contient des caractéristiques d'un IML, comme suit : « Pour accélérer la mise en œuvre, la Convention fiscale des Nations Unies devrait contenir des dispositions prévoyant que ses termes seront automatiquement incorporés dans les conventions fiscales des signataires, afin qu'ils n'aient pas besoin de renégocier les conventions bilatérales individuelles*»[1260].

[1258]- CHAND Vikram et VILASECA Camille, Ibid.

[1259]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, "*Taxation issues related to the digitalized and globalized economy*", Virtual meetings of 4-7 and 11-12 April 2022, page 03.

[1260]- RAWAL Radhakishan, « *Conceptualisation d'un instrument multilatéral des Nations Unies (IML des NU)* », South Centre, N°15, juin 2021, page 02.

Section 2 : L'inclusion des paiements de logiciels dans la définition des redevances (art 12(3) /ONU)

La caractérisation du revenu a longtemps été une question compliquée. Les autorités fiscales ont lutté pendant des décennies pour distinguer les ventes des redevances, des ventes des services et des services des redevances. Des questions similaires ont été soulevées récemment dans le contexte des transactions de logiciels et de commerce numérique [1261] pour clarifier si les paiements pour l'utilisation ou le droit d'utiliser un logiciel informatique sont des redevances ou des services[1262].

Il se trouve que le terme « logiciel informatique » ne fait pas partie de la définition des redevances dans l'art 12. Cependant, l'ONU et l'OCDE fournissent tous deux des orientations contradictoires. D'une part, les commentaires de l'art 12 de la Convention modèle ONU laissant entendre indirectement que ces paiements sont des redevances et doivent être taxer dans le pays source. D'autre part, les commentaires de la Convention modèle OCDE indiquent directement qu'ils ne le sont pas et par conséquent doivent être taxer dans l'Etat de résidence[1263].

Plusieurs membres du Comité fiscale de l'ONU ont reconnu que ces questions revêtaient une importance considérable pour les pays en développement effectuant des paiements importants pour l'utilisation de logiciels et de licences protégés par la propriété intellectuelle. Cependant, ces paiements bénéficient principalement à des sociétés étrangères, dont les revenus sont imposables par les pays développés où ces sociétés sont implantées[1264].

Par la suite, en 2020, le Comité fiscal des Nations Unies a invité le public à commenter une proposition d'un certain nombre de membres du Comité visant à modifier la définition des redevances figurant à l'article 12(3) du Modèle de convention des Nations Unies contre

[1261]- OCDE, Ibid, page159.

[1262]- CHOWDHARY Abdul Muheet et BABOU DIASSO Sebastien, « *Taxation of Computer Software: Need for Clear Guidance in the UN Model Tax Convention* », South Center, Tax Cooperation Policy Brief, N°31, 25 mars 2023, page 02.

[1263]- CHOWDHARY Abdul Muheet et BABOU DIASSO Sebastien, Ibid.

[1264]- Nations Unies, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Rapport sur les travaux de la dix-septième session (16-19 octobre 2018)* », page 26.

les doubles impositions pour inclure les paiements de logiciel dans la définition des redevances[1265].

Sous-section 1 : Les motifs justifiants l'inclusion des paiements de logiciel dans la définition des redevances

La proposition a été justifié par le fait que l'évolution des moyens de communication et des technologies de l'information, les programmes informatiques ou autres logiciels constituent un outil clé pour les entreprises. Cependant, il faut distinguer les paiements pour l'acquisition de l'actif incorporel lui-même des paiements pour l'acquisition d'un seul exemplaire ou pour l'acquisition du droit de télécharger le logiciel, ces deux derniers cas étant des paiements pour l'utilisation du logiciel et non l'acquisition d'un bien[1266].

1. La qualification des paiements pour l'utilisation de logiciels

En vertu de la proposition de l'ONU, l'art 12(3)(a)(i) dispose que tous les paiements pour l'utilisation ou le droit d'utiliser les droits d'auteur sont des redevances et, par conséquent, ces paiements par les distributeurs devraient également être imposables en tant que redevances[1267].

De fait, l'art 12(a)(iv) « *est destinée à s'appliquer aux paiements directs pour les logiciels, qu'ils soient installés sur des appareils tels qu'un smartphone, une tablette, un ordinateur central, un ordinateur de bureau ou un ordinateur portable ou qu'ils soient accessibles sur Internet ou un intranet via de tels ordinateurs. La méthode par laquelle le logiciel informatique est transféré au cessionnaire n'est pas pertinente pour la catégorisation aux fins de l'article 12. Par conséquent, peu importe si un utilisateur télécharge une copie d'un logiciel informatique conformément à ce qui est juridiquement une « licence » en vertu du droit national, ou « achète » une copie d'un logiciel informatique.*

[1265]- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Discussion draft: Possible Changes to the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries Concerning Inclusion of software payments in the definition of royalties* », 2020, page 01.

[1266]- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page 04.

[1267]- SOUTH CENTRE TAX INITIATIVE, « *Comments on Discussion Draft: Taxation of Software Payments as Royalties* », 2020, page 03

Dans ce dernier cas, tout CD-ROM ou autre support contenant le logiciel informatique acheté est le moyen par lequel l'utilisateur peut accéder au logiciel informatique, objet de la transaction »[1268].

En effet, la modification proposée supprimerait la distinction ambigüe entre les paiements pour l'usage du droit d'auteur sur un logiciel ou un logiciel protégé par le droit d'auteur (y compris pour reproduire, distribuer ..ect) et favoriserait ainsi la sécurité fiscale et la réduction des litiges[1269].

De même, lorsqu'il s'agit de logiciel informatique affectés par le preneur à ses propres activités, il y a suffisamment d'engagement de l'Etat où ces équipements sont utilisés, justifiant l'imposition, dans cet Etat, des revenus que l'utilisateur tire de l'usage de logiciels[1270].

Cet ajout est justifié par le fait que les logiciels informatiques, comme les équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, contribuent à la vie économique du pays d'origine. En ce sens, il est tout à fait différent d'un livre et, par conséquent, le droit d'imposition doit être fourni à l'État source[1271].

Une minorité du comité fiscal de l'ONU estime que l'exploitation commerciale d'un droit d'auteur par l'utilisateur n'est pas une condition pour qualifier le paiement du droit d'auteur de redevances. A titre d'exemple, les arrangements entre un détenteur de droit d'auteur sur un logiciel et un intermédiaire de distribution accorderont fréquemment à l'intermédiaire de distribution le droit de distribuer des copies du programme sans le droit de reproduire ce programme[1272].

[1268]- SOUTH CENTRE TAX INITIATIVE, Ibid.

[1269]- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page 04.

[1270]- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page 05.

[1271]- SOUTH CENTRE TAX INITIATIVE, Ibid.

[1272]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of computer software payments in the definition of royalties* », Online meeting of 19 to 28 April 2021, page11.

Dans ces transactions, les droits acquis en relation avec le droit d'auteur sont limités à ceux nécessaires à l'intermédiaire commercial pour diffuser des copies du logiciel. De plus, les distributeurs ne paient que pour l'acquisition des copies du logiciel et non pour exploiter un quelconque droit sur les droits d'auteur du logiciel. En effet, les paiements en question sont considérés par eux comme étant de la nature des redevances étant donné que le droit de distribuer est une utilisation d'un droit d'auteur, qui est un droit économique précieux du titulaire du droit d'auteur qui existe indépendamment d'autres droits dans le droit d'auteur, y compris le droit de copie et le droit d'exposition[1273].

Certains membres du comité fiscal ont recommandé que l'art 12(3) sera rédigé comme suite « *Le terme « redevances » tel qu'il est utilisé dans le présent article désigne les paiements de toute nature reçus en contrepartie de l'utilisation ou du droit d'utilisation de tout droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, ou les films ou bandes utilisés pour la radio. télédiffusion, tout brevet, marque, dessin ou modèle, plan, formule ou procédé secret, logiciel informatique ou pour l'utilisation ou le droit d'utiliser un équipement industriel, commercial ou scientifique ou pour des informations concernant des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques* »[1274].

Enfin, cet ajout étendrait le champ d'application de l'article 12 aux paiements effectués au titre des licences d'utilisation de logiciels et ensuite soumis à une retenue à la source dans le pays source[1275].

[1273]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of computer software payments in the definition of royalties* », Online meeting of 19 to 28 April 2021, page11.

[1274]- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Discussion draft: Possible Changes to the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries Concerning Inclusion of software payments in the definition of royalties* », 2020, page 03.

[1275]- COMITE D'EXPERTS DE LA COOPERATION INTERNATIONALE EN MATIERE FISCALE, « *Rapport de la vingt-deuxième session (session virtuelle, 19-28 avril 2021)* », Nations Unies, Conseil économique et social, page 12.

2. La distinction entre l´usage d'un droit d'auteur et l´usage d'un article protégé par le droit d'auteur

Une minorité des membres du comité s'est opposée à l'inclusion d'une référence au logiciel dans le paragraphe 3. En général, ils estiment qu'il convient de se concentrer sur l'activité de l'entité permettant l'utilisation du logiciel ou vendant une copie du logiciel, et cette entité ne devrait pas être imposable dans l'État de la source à moins qu'elle n'ait un établissement stable dans cet État[1276].

Dans ce cas, l'imposition nette serait autorisée en vertu de l'article 7 plutôt que l'imposition sur la base brute en vertu de l'article 12. Par conséquent, ils défendent la distinction faite par l'OCDE entre l'utilisation d'un droit d'auteur et l'utilisation d'un article protégé par le droit d'auteur, comparant l'acquisition d'un logiciel informatique standardisé à l'achat d'un produit tel qu'un livre et arguant que les deux devraient donner lieu à des bénéfices commerciaux, et non à des redevances. Ils ne s'accordent pas non plus sur le fait qu'il convient de comparer un logiciel informatique à un équipement industriel, commercial ou scientifique[1277].

D'autres membres du comité ont suggéré la une autre définition[1278] : « *le terme « redevances » utilisé dans le présent article désigne les paiements de toute nature reçus en contrepartie :*

a) l'utilisation ou le droit d'utiliser,

1. tout droit d'auteur sur des œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques, y compris des films cinématographiques ou des films ou bandes utilisés pour la radio ou la télévision diffusion;

2. tout brevet, marque, dessin ou modèle, plan, formule ou procédé secret ; ou alors

3. équipements industriels, commerciaux ou scientifiques ; ou alors

b) des informations concernant l'expérience industrielle, commerciale ou scientifique, ou

[1276]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of computer software payments in the definition of royalties* », Online meeting of 19 to 28 April 2021, page 13.

[1277]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid.

[1278]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page 06.

c) *l'utilisation ou le droit d'utiliser tout logiciel informatique, ou l'acquisition de toute copie de logiciel informatique aux fins de son utilisation* ».

De l'avis d'une minorité des membres du Comité, la distribution fait partie intégrante des droits d'auteur dans de nombreux pays et les paiements relatifs à ces droits devraient être couverts par l'article 12 même en l'absence de droits de reproduction. Ceux qui adoptent cette position supprimeraient donc les mots "*aux fins de l'utiliser*"[1279].

Par ailleurs, de l'avis d'une majorité des membres du Comité, l'ajout de l'alinéa (c) est nécessaire pour accorder à l'État de la source des droits d'imposition dans les cas où l'utilisateur de logiciels n'exploite pas le droit d'auteur sur le logiciel. En vertu du paragraphe 3 du Modèle de l'OCDE, si un résident de l'État S effectue un paiement à un résident de l'État R qui permet au résident de l'État S d'utiliser un logiciel informatique standardisé détenu par le résident de l'État R, ces paiements seraient généralement traités comme des bénéfices d'entreprise, et non comme des redevances, qui ne seraient pas imposables dans l'État S en vertu de l'article 7, à moins que le résident de l'État R n'y ait un établissement stable. L'ajout de l'alinéa (c) permettrait l'imposition par l'État S dans ces circonstances[1280].

De l'avis de ces membres, une personne qui effectue des paiements pour l'utilisation ou le droit d'utiliser un logiciel informatique décrit à l'alinéa (c) effectue un paiement en contrepartie de la location de ce bien incorporel au même titre qu'une personne qui effectue des paiements en contrepartie de la location d'un bien corporel[1281].

De plus, du fait de l'ajout de l'alinéa (c), la définition des redevances au paragraphe 3 inclut les paiements relatifs à un logiciel qui est transféré par le biais d'une « copie de programme ». Cela différé de la position de l'OCDE sur l'article 12. De même, la définition engloberait les paiements pour les « licences de site », les « licences d'entreprise » ou les

[1279]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page14.

[1280]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page 13.

[1281]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of computer software payments in the definition of royalties* », Online meeting of 19 to 28 April 2021, page12.

« licences de réseau » qui, selon l'OCDE, ne sont pas traitées comme des redevances aux fins du paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle OCDE[1282].

En outre, l'ajout de l'alinéa (C) a été justifié par le fait que non seulement l'utilisation ou le droit d'utiliser un logiciel informatique est une redevance, mais également l'acquisition d'un logiciel informatique pour l'usage propre de l'acquéreur afin d'assurer un traitement cohérent d'opérations économiquement équivalentes qui prennent des formes juridiques différentes. Elle ne s'applique toutefois pas aux autres acquisitions de logiciels informatiques, telles que l'acquisition de logiciels informatiques à des fins de distribution en l'absence d'un droit de reproduction du logiciel informatique[1283].

Cependant, certains membres se sont inquiétés de l'effet de l'ajout de l'alinéa (c) du paragraphe 3 de l'art 12 sur les particuliers. Bien qu'ils soient théoriquement tenus de retenir les paiements en vertu de l'article 12, en pratique, elles ont rarement été obligé de le faire. La raison en est que seules les entreprises sont susceptibles de s'engager dans des activités qui constituent « l'utilisation » d'un droit d'auteur (telles que la reproduction et la distribution)[1284].

Ces membres ont proposé que l'alinéa (c) soit reformulé pour exclure l'utilisation personnelle de logiciels informatiques par des particuliers, comme suit : « *(c) l'utilisation ou le droit d'utiliser un logiciel informatique ou l'acquisition d'une copie d'un logiciel informatique aux fins de son utilisation, à moins que la contrepartie ne soit payée par un particulier pour un logiciel informatique destiné à l'usage personnel d'un individuel* »[1285].

[1282]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page 14.

[1283]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of computer software payments in the definition of royalties* », page 06.

[1284]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page 13.

[1285]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page 13.

Sous-section 2 : L'imposition des logiciels intégrés dans des biens et services numériques

Généralement, l'alinéa (c) de l´art,12B s'appliquera aux paiements pour l'utilisation ou l'acquisition de logiciels d'exploitation ou d'application pour exécuter des fonctions sur des ordinateurs traditionnels - ordinateurs centraux, ordinateurs de bureau et les diverses formes d'ordinateurs personnels, tels que les ordinateurs portables, les tablettes, les smartphones et la vidéo consoles de jeux[1286].

Cependant, il est de plus en plus courant que des logiciels soient intégrés à des biens physiques ou que des droits d'utilisation de logiciels soient accordés en conjonction avec d'autres transactions. Dans ces cas, le droit d'imposer les paiements pour les logiciels informatiques prévu à l'alinéa (c) pourrait entraîner une imposition très différente des divers éléments de la transaction[1287].

1. La nécessité de clarifier le champ d'application de l'alinéa (C) de l'art 12B

A la 22^{e} session du Comité fiscal de l'ONU, il a été décidé que le nouveau paragraphe (c)serait inclus avec des modifications mineures. De fait, il fallait clarifier le traitement des logiciels associés ou intégrés dans d'autres biens ou services et les incidences de l'ajout proposé des articles 12A et 12B en complément de l'article 12[1288].

L´or de la 23éme session en 2022, le Comité fiscale a envisagé de rédiger une proposition de commentaire afin d´élargir la définition des redevances lorsque les paiements pour les logiciels informatiques sont inclus[1289]. Cependant, à la 26ème session qui s'est tenue du 27 au 30 mars au siège de l'ONU à New York, le Comité fiscal a présenté des projets de proposition sur le libellé de l'article 12 sur les redevances, qui vise à élargir la définition du

[1286]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page 14.

[1287]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page 14.

[1288]- COMITE D'EXPERTS DE LA COOPERATION INTERNATIONALE EN MATIERE FISCALE, « *Rapport de la vingt-deuxième session (session virtuelle, 19-28 avril 2021)* », Nations Unies, Conseil économique et social, page 12.

[1289]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, "*Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*", page 03.

terme « *tout logiciel* » au lieu de « *logiciel informatique* ». De fait le paragraphe C de l'art 12 sera : « *(c) reçus en contrepartie de l'utilisation ou du droit d'utilisation de tout logiciel, ou payés en contrepartie de l'acquisition de toute copie de logiciel aux fins de son utilisation* »[1290].

Par ailleurs, le Centre Sud a proposé la suppression des termes « aux fins de son utilisation » à la fin de l'alinéa c) du paragraphe 19 du commentaire afin d'étendre la portée de la disposition aux distributeurs de logiciels[1291].

Lorsqu'il s'agit d´un paiement en contrepartie de l'acquisition en ligne d'une copie d'un logiciel comptable standardisé à utiliser dans une entreprise, l´ONU a fait note qu´il entrerait dans le champ d'application de l'article 12 et serait donc exclu de l'article 12B. Toutefois, l'article 12 ne s'applique pas au téléchargement gratuit de logiciels pour faciliter ce qui est fondamentalement un type de transaction différent, comme l'acquisition de biens ou la réception de prestations de service[1292].

Ainsi, si un commerçant fournit un logiciel d'application gratuit pour faciliter l'achat en ligne de biens, les ventes de ces biens donneront lieu à des bénéfices commerciaux soumis à l'article 7. De même, les téléchargements gratuits de logiciels d'application pour accéder à des services de plateforme d'intermédiation en ligne ou à des jeux en ligne, qui sont destinés à faciliter des services numériques automatisés, ne mettraient pas en cause l'article 12, de sorte que l'intégralité du bénéfice relèverait du champ d'application de l'article 12B.

[1290]- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countrie* », 26émé cession, 27-30 March 2023, New York, page 03.

[1291]- MUSIBI Parisca, **«** *South Centre supports developing countries at the 26th Session of the UN Tax Committee and the ECOSOC Special Meeting on International Cooperation in Tax Matters* », SouthNews, N°446, 25 avril 2023.

[1292]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of computer software payments in the definition of royalties* », page 15.

Toutefois, si l'utilisateur effectue un paiement séparé afin de télécharger le logiciel d'application, ce paiement serait soumis à l'article 12[1293].

En vertu de l'article 12B, si un consommateur accède à un logiciel informatique à partir de l'informatique en nuage (sans télécharger le logiciel sur son propre ordinateur), l'État de la source aurait le droit de percevoir les paiements d'impôt effectués pour cet accès. Toutefois, si le consommateur téléchargeait le logiciel pour son propre usage, l'État de la source n'aurait pas un tel droit d'imposition sur les paiements effectués par le consommateur car le paiement ne relèverait ni de l'article 12B (parce qu'il ne s'agit pas d´un service) ni en vertu de l'article 12 (car il ne s'agit pas de l'utilisation d'un droit d'auteur sur le logiciel)[1294].

Cependant, certains membres du Comité d'experts considèrent que la finalité pour laquelle le logiciel est copié n'est pas pertinente pour caractériser le paiement. En outre, ils estiment que l'exploitation commerciale d'un droit d'auteur par l'utilisateur n'est pas une condition pour qualifier le paiement du droit d'auteur de redevances. De plus, le droit de distribuer est une utilisation d'un droit d'auteur, qui est un droit du titulaire qui existe indépendamment d'autres droits dans le droit d'auteur, y compris le droit de copie et le droit d'exposition[1295].

De l'avis d'une grande minorité de membres du comité, "*l'article 12 devrait permettre à l'État de la source d'imposer des droits même dans les cas où l'utilisateur d'un logiciel informatique n'exploite pas le droit d'auteur sur le logiciel. Selon eux, l'article 12 est destiné à couvrir les paiements pour la location d'un bien, ce qui va au-delà de l'utilisation du droit d'auteur. Par exemple, si une société qui est un résident de l'État S utilise dans son entreprise un logiciel de ressources humaines qui appartient à une société qui est un résident de l'État*

[1293]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of computer software payments in the definition of royalties* », page 15.

[1294]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Work Plan relating to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* », page 04.

[1295]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of computer software payments in the definition of royalties* », page 18.

R, les paiements effectués pour cette utilisation ne seraient pas couverts par la définition actuelle des redevances dans le paragraphe 3 de l'article 12. À leur avis, l'article 12 devrait traiter des circonstances dans lesquelles le propriétaire du logiciel informatique réalise des bénéfices en laissant une autre personne utiliser ce logiciel informatique, sans que le propriétaire établisse une présence dans l'État où il est utilisé, ou où réside l'utilisateur, qui satisferait aux exigences de l'article 5 pour l'existence d'un établissement stable. De l'avis de ces membres, une personne qui effectue des paiements pour l'utilisation ou le droit d'utiliser un logiciel informatique effectue un paiement en contrepartie de la location de ce bien incorporel tout comme une personne qui effectue des paiements pour l'utilisation d'un équipement industriel, commercial ou scientifique (déjà inclus dans le paragraphe 3) effectue un paiement en contrepartie de la location de biens corporels"[1296].

Par ailleurs, une étude a été réalisée en 2022 par le Centre Sud sur les estimations de recettes générés par l'imposition à la source des paiements de l'utilisation des logiciels sur 34 pays members du Centre et parmis eux l'Algérie. Cette étude a montré que l'Algérie aurait pu collecter 12 Million de Dollar en imposant les readvances sur les logiciels à un taux de 9% , alors qu'elle aurait pu généré 20 Million de Dollar avec un taux de 15%[1297].

2. Un risque de chevauchement des régles d'imposition des paiements pour les logiciels

Certaines préoccupations ont été soulignées concernant la définition proposée qui n'est peut-être pas suffisamment claire, ce qui la rend difficile à administrer et entraîne davantage de différends et de risque de chevauchement avec d'autres articles de la convention qu'avec d'autres types des paiements visés à l'article 12[1298].

[1296]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Work Plan relating to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* », page 04.

[1297]- CHOWDHARY Abdul Muheet et BABOU DIASSO Sebastien, « *Taxation of Computer Software: Need for Clear Guidance in the UN Model Tax Convention* », South Center, Tax Cooperation Policy Brief, N°31, 25 mars 2023, page 08.

[1298]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of computer software payments in the definition of royalties* », page 13.

Par conséquent, différents taux de retenue s'appliquent à différentes catégories de redevances d'où la nécessité de déterminer la meilleure façon de clarifier le taux qui s'appliquera à ces paiements[1299].

En outre, le comité a souligné que le risque de chevauchement entre l'article 12 et l'article 12A ou l'article 14 en ce qui concerne les paiements pour des logiciels est moindre, dans la mesure ou les articles 12A et 14 s'appliquent à la fourniture de services, tels que des conseils en matière de logiciels, qui impliquent une intervention humaine. Cependant, l'article 12 concerne la usage des biens. Par consequant, si un résident d'un État source engage un résident d'un autre État pour développer ou modifier un logiciel informatique appartenant à ce résident de l'État de la source, les paiements effectués dans le cadre de ce contrat de services seront couverts par l'article 12A (ou l'article 14), et non pas à l'article 12. En effet, l'une des parties s'engage à utiliser les compétences habituelles de sa profession pour exécuter des travaux pour l'autre partie[1300].

Toutefois, si le résident de l'autre État contractant possède un logiciel informatique qu'il a déjà développé et qu'il concède ce logiciel sous licence à l'État d'origine résident pour son propre usage, sans autre modification, les paiements effectués au titre de cet accord seront soumis à l'article 12. Enfin, dans le second cas, le résident de l'État source demande des modifications au logiciel informatique afin de répondre aux besoins de son entreprise, alors tout paiement effectué au titre de ces modifications relèverait de l'article 12A ou de l'article 14[1301].

[1299]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page 15.

[1300]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, "*Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*", page 16.

[1301]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, "*Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*", page 16.

Enfin, la majorité des membres du comité estiment que des travaux techniques supplémentaires sont nécessaires avant que le comité puisse prendre une décision éclairée quant à l'adoption ou non de la proposition[1302].

3. La proposition de mettre en œuvre les nouvelles règles de l'ONU par le biais d'un instrument accéléré

Un certain nombre de membres du Comité fiscal de l'ONU (essentiellement des pays en développement) ont soutenu l'idée d'un instrument accéléré pour modifier les conventions de double imposition existantes afin d'inclure les nouvelles dispositions apportées au Modèle des Nations Unies. En effet, l'élaboration d'un instrument accéléré aurait un impact significatif sur l'adoption de certaines modifications récentes, à savoir : les articles 12, 12A et 12B[1303].

A la 26éme session du Comité fiscal qui s'est tenue à New York du 27 au 30 mars 2023, Philip Baker a présenté une proposition d'un instrument multilatéral accéléré pour permettre l'amendement et la modification simplifiés des conventions bilatérales et multilatérales pour l'élimination de la double imposition. Cette proposions inclue les commentaires des discussions du Comité fiscal lors de la 25éme session. L'instrument contient 16 articles et 5 protocoles [1304]:

- Le premier protocole : Les fonds de pension ;
- Le deuxième protocole : Gains liés aux ressources naturelles et gains en capital indirects offshore ;
- Le troisième protocole : Frais pour les services techniques ;
- Le quatrième protocole : Revenus des services numériques automatisés ;

[1302]- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of computer software payments in the definition of royalties* », page 02.

[1303]- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countrie* », page 07.

[1304]- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countrie* », page 20.

- Le cinquième protocole : Arbitrage.

En outre, l'adhésion au processus implique selon Philip Baker la signature de l'instrument accéléré et sa ratification. Cela dit que les autres Etats sont invités seulement à la participation au processus (y compris, par exemple, la participation à la Conférence des Parties) [1305].

De plus, « *la signature de protocoles particuliers indique qu'un Etats donné est disposé à envisager d'appliquer la modification apportée au Modèle des Nations Unies en ce qui concerne un ou plusieurs de ses CDI existants. Ainsi, par exemple, si un pays était en principe disposé à modifier certaines de ses CDI pour couvrir explicitement les fonds de pension, il signerait le protocole traitant des fonds de pension. Si un pays était en principe disposé (dans des circonstances appropriées) à accepter l'article 12B, il signerait le protocole relatif à l'article 12B. Si le pays était implacablement opposé à l'article 12B, et n'accepterait jamais de l'inclure, il ne signerait pas ce protocole. Ainsi, une décision politique devrait être prise en ce qui concerne chaque protocole, que le pays soit ou non disposé à signer ce protocole. En fait, la signature du protocole n'impose aucune obligation juridiquement contraignante au pays concerné : il s'agit simplement d'une indication de la volonté de principe d'envisager des discussions avec une partie appropriée à un CDI existant pour effectuer ce changement* »[1306]. De fait, l'adoption de toute disposition contenue dans les protocoles est une décision politique qui doit être prise par l'Etat qui a signé le protocole en question avec l'autre partie de la Convention bilatérale existante[1307].

En outre, les pays développés membres du Comité fiscal ont exprimé leurs préoccupations quant à la viabilité de l'instrument accéléré proposée du fait qu'il est peu probable qu'elle reçoive un appui politique de la part des Etats membres de l'ONU. Cette

[1305]- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid, page 16.

[1306]- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid.

[1307]- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, Ibid.

préoccupation est justifiée par le fait que la Convention modèle ONU est peu utilisée dans la négociation bilatérale des conventions fiscales en comparaison à celle de l'OCDE[1308].

Par ailleurs, le Centre Sud s'est félicité de la mise en place de l'initiative et a fait noté que l'appui politique ne devrait pas être une condition préalable à la poursuite des travaux sur l'initiative et à rejeter en conséquence la suggestion d'évaluer l'appui des pays comme condition préalable à la poursuite des travaux[1309].

Le Centre Sud a d´ailleurs indiqué que, sur la base des contributions soumises par diverses parties prenantes des pays en développement, trois demandes sont communes. Il s'agit de[1310] :

- *il doit y avoir un organisme fiscal intergouvernemental à l'ONU;*
- *il est nécessaire de mettre en place une convention fiscale multilatérale contraignante qui sous-tendrait un tel organe intergouvernemental et fournirait le cadre de la coopération fiscale internationale; et*
- *la solution à deux piliers, sous sa forme actuelle, est inadéquate et doit être revue* ».

[1308]- MUSIBI Parisca, « *South Centre supports developing countries at the 26th Session of the UN Tax Committee and the ECOSOC Special Meeting on International Cooperation in Tax Matters* », SouthNews, N°446, 25 avril 2023.

[1309]- MUSIBI Parisca, Ibid.

[1310]- MUSIBI Parisca, Ibid.

Titre II: La nécessité d'une fiscalité mondiale à l'ère de la mondialisation et de la numérisation économique

Le Cadre inclusif a envisagé l'élaboration d'une Convention multilatérale (CM), qui sera signée et ratifiée par ces membres afin de définir des règles contraignantes concernant tous les aspects de la mise en œuvre du Montant A. En outre, la CM contiendra également des dispositions imposant la suppression de toutes les taxes existantes sur les services numériques ainsi qu'un engagement à s'abstenir d'introduire de telles mesures à l'avenir[1311].

Il faut rappeler que le groupe de travail BEPS sur l'économie numérique a été co-présidé par la France et les États-Unis. Ces derniers ont un intérêt particulier dans ce groupe, car ils accueillent les géants du numérique dans le monde (Google, Amazon, Facebook et Apple). La position de président d'un groupe de travail reflète donc sans surprise leurs intentions de dévier les conclusions de ce groupe afin de concevoir des règles qui privilégient leurs intérêts et n'ont pas celles des pays en développements[1312].

Cependant, toute approche strictement territoriale doit être dépassée et que c'est bien une approche plus globale qu'il faudrait favoriser[1313]. C'est dans cet esprit et en vertu des résultats issus de notre recherche, qu'il importe d'identifier une proposition qui soit globale, pratique et compatible avec les conditions-cadre d'Ottawa qui exigent la neutralité à l'égard des techniques commerciales, adaptable à l'évolution incessante des nouvelles technologies et de l'économie en modifiant les fondements d'assiette de l'impôt sur les sociétés pour inclure les géants du net et mettre fin au phénomène d'érosion des assiettes fiscales et en évitant toute création de taxe nouvelle.

[1311]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 05.

[1312]- GODFREY Claire, « *Petits arrangements entre amis : pourquoi la réforme fiscale n'inquiète pas encore les entreprises championnes de l'évasion fiscal*e », Document d'information d'Oxfam, 2 mai 2014, page13.

[1313]- CHKIOUA Arafat, « *La taxation di nouveau commerce : mesure de la remise en question de la territorialité et de la matérialité* », Les Cahiers Fiscaux Européennes, la Revue « *Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires* » N° 151, 2007.

Chapitre I : La mise en œuvre des règles types du Montant A/ Pilier Un

Les règles types du Montant A s'appliquent à une fraction des bénéfices résiduels réalisés par de grandes entreprises très rentables au profit des juridictions dans lesquelles les biens ou les services sont fournis ou dans lesquelles se situent les consommateurs[1314].

Ces règles ont été élaborées afin de fournir un modèle que les juridictions pourraient utiliser comme base pour donner effet aux nouveaux droits d'imposition sur le Montant A dans leur législation nationale[1315].

Cependant, il est important d'établir une distinction entre les règles de source et de répartition. La détermination de la source répond à la question de savoir où le chiffre d'affaires est considéré provenir aux fins du Montant A. En outre, la répartition est le processus de partage des bénéfices avec une juridiction. La répartition n'a lieu que[1316] :

- Si la règle de source identifie la juridiction comme étant le marché pour le chiffre d'affaires en question à l'aide d'un indicateur fiable. Toutefois, pour certains types de revenus pour lesquels un indicateur fiable n'est pas disponible, le projet de règles prévoit le recours à une clé de répartition de revenus (régionale ou globale) ;
- Si la juridiction est une juridiction participante (parce qu'elle a adhéré au consensus ou à la mise en œuvre ca législation en vertu de la convention multilatérale, ou est membre du Cadre inclusif);
- Si les conditions de lien sont remplies.

Ce chapitre est divisé en deux sections. La première section examine la détermination des activités et des revenus couverts par les régles du Montant A, alors que la deuxième section examine sur l'identification de la source des revenus "la jurisdiction du marché".

[1314]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 09.

[1315]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », 27 mai – 10 juin 2022, Document de consultation publique : un cadre de sécurité juridique pour le Montant A, OCDE 2022, page 03.

[1316]- OCDE, Ibid, page 29.

Section 1 : La détermination des activités et des revenus couverts par les régles du Montant A

L'aspect qui concerne la détermination du chiffre d'affaires dans une juriduction donnée et les activités couvertes n'ont pas été discutée par le Cadre inclusive dans l'accord de juillet 2021. Néanmoins, des proposition ont été présenté par les membres du Cadre inclusif définissent les activités couvertes comme étant les services numériques automatisés (ADS) et les activités en relation étroite avec les consommateurs (CFB) et les biens CFB vendus par l'intermédiaire de distributeurs[1317].

Sous-section 1: La détermination du champ d´application du Montant A basée sur le critére d'activité

A la différence des règles fiscales internationales qui attribuent un droit d'imposition sur les bénéfices en fonction de présence physique dans une juridiction, les nouvelles règles du Montant A s'applique en fonction du critère d'activité. Les activités couvertes par le Montant A inclues les services numériques automatisés (ADS) et les entreprises en relation étroite avec des consommateurs (CFB).

1. Les activités couvertes par le Montant A

Un ADS est une activité dont[1318] :

- Le service figure sur la liste positive ; ou
- Le service est
  - **a.** automatisé (c'est-à-dire qu'après la mise en place du système, le service fourni à un utilisateur donné nécessite une implication humaine minimale de la part du fournisseur de service) ; et
  - **b.** numérique (c'est-à-dire qu'il est fourni via l'Internet ou un réseau électronique) ; et
  - **c.** ne figure pas sur la liste négative.

La catégorie ADS proposé est définie en partant du constat que « *certaines EMN génèrent des recettes provenant de l'exploitation de services numériques (y compris la fonction de monétisation des données) fournis de façon automatisée et standardisée à une*

[1317]- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Évaluation d'impact économique* », 2020, page 46.

[1318] - OCDE, Ibid, page 26.

large population de clients ou d'utilisateurs au niveau mondial, et peuvent le faire à distance en faisant appel dans une proportion minime ou nulle à l'infrastructure locale ».

La définition d'un ADS s'articule autour d'une définition générale, ainsi qu'une liste positive des activité ADS couvertes par le Montant A et une liste négative des activités ADS exclues. L'avantage de l'utilisation d'une définition générale assortie de listes pouvant être mises à jour est la possibilité de s'adapter à l'évolution rapide des technologies, qui voit apparaître de nouveaux types d'ADS. Cela dit que si l'activité ne figure sur aucune des deux listes, à savoir la liste positive et la liste négative, dans ce cas l'entreprise et l'administration fiscale pourront examiner la possibilité qu'elle remplit les conditions de la définition générale[1319].

Une liste positive non exhaustive d'activités ADS a été proposée concernant « *les services de publicité en ligne ; la vente ou toute autre cession de données d'utilisateurs ; les moteurs de recherche en ligne ; les plateformes de réseaux sociaux ; les plateformes d'intermédiation en ligne ; les services de contenu numérique ; les jeux en ligne ; les services d'enseignement en ligne normalisés ; et les services d'informatique en nuage[1320] (cloud computing)* »[1321].

L'OCDE a cité l'exemples de la publicité en ligne comme activités ADS. En vertu des règles de la source, le chiffre d'affaires est réputé provenir de la juridiction où l'utilisateur se

[1319] - OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS* », page 27.

[1320] - « *Ils désignent l'accès en réseau à des ressources informatiques standardisées à la demande, y compris l'infrastructure, les plateformes et les logiciels en tant que service (tels que les services informatiques, les services de stockage, de base de données, de migration, de mise en réseau et de fourniture de contenu, l'hébergement web et les applications et logiciels destinés aux utilisateurs finaux)* ».

OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS* », 2020, page 36.

[1321]- « *Les services de publicité en ligne ; la vente ou toute autre cession de données d'utilisateurs ; les moteurs de recherche en ligne ; les plateformes de réseaux sociaux ; les plateformes d'intermédiation en ligne ; les services de contenu numérique ; les jeux en ligne ; les services d'enseignement en ligne normalisés ; et les services d'informatique en nuage (cloud computing)* », Ibid, page 40.

situe (la juridiction où la publicité est diffusée plutôt que celle où la publicité est achetée, qui peut être différente)[1322].

Cependant, les activités qui ne sont pas des ADS aux fins de l'application du Montant A sont : « *services professionnels personnalisés ; services d'enseignement en ligne personnalisés vente en ligne de biens et services autres que des ADS ; revenus de la vente d'un bien physique, indépendamment de la connectivité au réseau (« Internet des objets ») ; et services de fourniture d'accès à Internet ou à un autre réseau électronique* »[1323].

Toutefois, la catégorie CFB proposé désigne les entreprises qui tirent des revenus de la vente de biens et de services couramment vendus à des consommateurs[1324] comme les produits pharmaceutiques, ou indirectement en passant par des intermédiaires et par le biais de franchises et de licences[1325]. Ces derniers concèdent des licences ou exploite autrement des actifs incorporels en lien avec la fourniture de biens et services, qui sont par ailleurs d'un type couramment vendu aux consommateurs comme la musique. L'EMN met ses actifs incorporels à la disposition d'un preneur de licence afin qu'il les incorpore dans un autre bien de consommation ou service. Il peut s'agir, par exemple, de concéder des droits pour faire apparaître un personnage de bande dessinée ou un logo sur un vêtement ou dans un jeu[1326].

Dans le cas de biens CFB vendus par l'intermédiaire de distributeurs indépendants, selon les règles de la source, le chiffre d'affaires est réputé provenir de la juridiction du lieu de livraison finale des biens au consommateur[1327].

[1322]- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Évaluation d'impact économique* », 2020, page 46.

[1323] - OCDE, Ibid, page 38.

[1324] - « *Le terme « consommateur » désigne un individu (acheteur direct ou non) qui acquiert un bien ou un service pour son usage personnel, et non à des fins commerciales ou professionnelles* ». OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS* », 2020, page 44.

[1325]- OCDE, Ibid, page 40.

[1326] - OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS* », page 52.

[1327]- OCDE, Ibid, page 46.

En outre, le chiffre d'affaires sera calculé au niveau du groupe d'EMN par application d'une formule (Montant A)[1328]. Cette formule s'appuie sur des indicateurs afin d'identifier la localisation des consommateurs (ou utilisateurs) pour les services ADS et l'emplacement des ventes dans les transactions CFB[1329].

Certains memebres du Cadre inclusive ont propose d'utiliser les informations qui concernent l'emplacement des utilisateurs de services numériques[1330]. L'emplacement peut être définie sur la base de données GPS, ou de l'adresse IP dont une partie des chiffres renvoie à la localisation de l'utilisateur. Il est également possible de se référer au profil de l'utilisateur. Ce dernier peut inclure des données relatives à sa localisation telles que son adresse, son numéro de téléphone ou la localisation de sa banque qui fera les paiements[1331].

Toutefois, l'OCDE a souligné que la qualité et la pertinente de ces données en tant que clé de répartition du bénéfice résiduel au titre du Pilier Un reste incertaine du fait que certaines entreprises proposent à la fois des services numériques et des produits matériels (Apple, par exemple)[1332].

Concernant les activités de vente de biens aux clients, la localisation peut être déterminer en se référant par exemple à la localisation du magasin de détail qui vend directement aux clients ou de l'adresse de livraison au client. En outre, en cas de ventes de services, il s'agit de l'adresse à laquelle le service est rendu[1333].

Bien qu'il n'y ait pas eu de données sur la classification des EMN couvertes en fonction activités (ADS, CFB) dans la déclaration du Cadre inclusif de 2021, le Projet de

[1328]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* »,2020, page 29.

[1329]- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Évaluation d'impact économique* », 2020, page 52.

[1330]- OCDE, Ibid, page 52.

[1331]- ESCAUT Pierre, « *Pilier 1 – Quelles juridictions pourront imposer une fraction du profit consolidé du groupe (montant A) ?*", page 05.

[1332]- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Évaluation d'impact économique* », 2020, page 53.

[1333]- ESCAUT Pierre, « *Pilier 1 – Quelles juridictions pourront imposer une fraction du profit consolidé du groupe (montant A) ?*", page 05.

Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires du Montant A publié en 2022 a proposé de déterminer la source du Chiffre d'affaires transaction par transaction[1334].

« *Cela signifie que pour chaque élément qui génère des revenus, le Groupe visé doit déterminer la provenance de cet élément de revenu. La "transaction" est l'élément qui génère des revenus (par exemple, l'article individuel de l'inventaire, ou les "clics" sur une publicité en ligne) ; il ne s'agit pas de la facture (qui pourrait contenir plusieurs articles facturés à des prix différents). Cela signifie également que si une facture ou un contrat contient différents articles ou services et que les biens ou services sont vendus dans différentes juridictions dans le cadre de cette facture ou de ce contrat, la répartition du chiffre d'affaires doit être proportionnelle au chiffre d'affaires engendré dans chaque marché, plutôt qu'une répartition égale* »[1335]. Néanmoins, pour la mise en œuvre du Montant A, un instrument multilatéral sera élaboré et ouvert à la signature en 2023[1336].

En outre, la question de la répartition des bénéfices dans le cas de modèles multifaces où la contribution de l'utilisateur n'a pas été abordée dans la proposition de 2021. Cependant, l'économie numérique permet un nouveau modèle de création de valeur impliquant les clients/utilisateurs en tant que contributeurs et créateurs de valeur. De fait, le G-24 a demandé que toutes approches visant à imposer les transactions numérique doit prendre en compte et traiter cette question[1337].

[1334]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 03.

[1335]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 06.

[1336]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 03.

[1337]- G-24, « *Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)* », 09 novembre 2019.

2. Les activités exclues du champ d'application du Montant A

Certain secteurs ont été exclus du champ d'application du Montant A. L'exclusion concerne: certaines ressources naturelles[1338] ; certains services financiers; la construction, la vente et la location d'immeubles résidentiels: et les activités de transport aérien et maritime international[1339].

« *Un service financier n'est pas le «bien financier» lui-même — par exemple un prêt pour acheter une maison —, mais le processus d'acquisition de ce bien. Les services financiers recouvrent l'immobilier, le crédit à la consommation, les services bancaires et l'assurance, et un large éventail de financements d'investissements, notamment l'émission de titres* »[1340].

Selon l'OCDE, bien que les fonctions numériques soient largement utilisées dans les secteurs financiers, à savoir : les banques, les assurances et la gestion d'actifs, elles n'ont en fait qu'une fonction d'automatisé des tâches que les individus effectuaient dans le cadre de leurs activités ou de fonctions de gestion des risques[1341].

De plus, un nombre très élevé d'activités de services financiers n'est pas en relation étroite avec des consommateurs. En effet, les banques en relation étroite avec les consommateurs locaux devant obtenir un agrément et une licence au niveau local, et serons de fait imposable là où elles sont en relation étroite avec leurs clients[1342].

De même, les intermédiaires financiers qui comprennent les banques tierces, les conseillers financiers ou les entreprises similaires qui conseillent les investisseurs et leur proposent des produits d'investissement. Bien que leurs activités puissent, en principe,

---

[1338] - « *L'expression « ressources naturelles » englobe les ressources extractives non renouvelables (comme le pétrole et les minéraux, les énergies renouvelables (comme les produits de l'agriculture, de la pêche et de la sylviculture) et les produits d'énergie renouvelables et similaires (comme les biocarburants, le biogaz, l'hydrogène vert)* ».

[1339] - OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS* », page 55.

[1340] - ASMUNDSON Irena, « *Les services financiers : de quoi s'agit-il?* », Finances & Développement, Mars 2011, pages 46.

[1341] - OCDE, Ibid, page 60.

[1342] - OCDE, Ibid, page 60.

relever du champ d'application des CFB, elles sont, comme les banques de détail, soumises à la réglementation locale du pays[1343].

Notre système fiscal n'était pas préparé à l'émergence de l'économie numérique ni d'ailleurs à d'autres bouleversements induits par la révolution numérique comme la finance décentralisée. L'émergence d'une finance alternative tokenisée (les cryptoactifs) qui s'appuie sur les technologies de registre distribué soulève des enjeux réglementaires ainsi que fiscaux. La finance décentralisée (la DeFi) fondée sur les cryptoactifs et la gouvernance décentralisée en fait partie[1344].

Les ajustements nécessaires, toutefois, sont d'une ampleur irréparable[1345]. Michele André[1346] a indiqué que le sujet est important : demain, l'économie numérique, ce sera l'économie tout court. Si la fiscalité n'est pas capable de s'adapter à ces évolutions, c'est tout notre modèle fiscal qui est menacé[1347].

Cela soulève la possibilité d'une toute nouvelle économie virtuelle dans un monde sans frontières, sans gouvernements et, bien sûr, sans taxes. Le juriste brésilien *Orontes Pedro A. Mariani* a fait valoir que la base du système fiscal mondial mis en place par l'OCDE repose sur la souveraineté[1348].

Puisque les souverainetés ont accès aux données du système financier, et considérant que les États échangent des informations entre eux, le réseau est fermé, ce qui permet aux juridictions d'imposer les actifs de leurs citoyens et sociétés dans d'autres pays. Dans ce scénario, l'impact des monnaies virtuelles peut être écrasant. Il n'y a pas de souveraineté et

---

[1343] - OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS* », page 60.

[1344] - BEAU Denis, « *Opportunités et défis de la tokenisation de la finance* », 17 janvier 2023, New York.

[1345]- SENAT FRANCAIS, Groupe de travail de la commission des finances du Sénat sur le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique, « *L'économie collaborative : proposition pour une fiscalité simple, juste et efficace* », page 47.

[1346]- Présidente du groupe de travail de la commission des finances sur le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique.

[1347]- SENAT FRANCAIS, Ibid, N°690, page 49.

[1348]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 182.

il n'y a pas de système financier dans le monde virtuel. Les transactions sont égales à égales, imparables et instantanées à travers le monde[1349].

L'architecture d'aujourd'hui est totalement inoffensive pour faire face à ce nouveau modèle de l'économie. Comment pouvons- nous établir un système fiscal international s'il n'y a pas de nation ? Comment taxer des activités complètement décentralisées des Etats souverains et du système financier international ?[1350]

Sous-section 2 : La catégorisation des revenus d'une entreprise multinationale

Selon le document de consultation publique des règles types, le chiffre d'affaires d'un groupe couvert est défini en référence aux « *recettes tirées de tiers* ». Il se trouve que le terme « tiers » n'a pas été défini et peut conduire à des conflits potentiels en raison d'interprétations erronées. Le WU TRANSFER PRICING CENTER a expliqué que les «tiers» sont les entités qui ne font pas partie d'une entreprise multinationale, sur la base des normes comptables acceptables[1351].

Cependant, les ventes légèrement supérieures au seuil de chiffre d'affaires ne signifient pas forcément une participation active et soutenue à ce marché. Tout d´abord, la détermination des entreprises liées au sein d'un groupe qui exercent des activités contribuant de manière importante dans la réalisation des bénéfices résiduels est substantiel aux fins du Montant A[1352]. Ensuite, pour chaque catégorie de chiffre d'affaires couvert, une liste d'indicateurs spécifiques et acceptables associée sera appliquée. Le groupe couver devra l'utiliser pour identifier la juridiction de la source[1353].

[1349]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 182.

[1350]- OCDE, Ibid.

[1351]- WU TRANSFER PRICING CENTER, « *Comments to the Public Consultation Document : Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », Institute for Austrian and International Tax Law at WU (Vienna University of Economics and Business), 18 février 2022, page 03.

[1352]- PETKOVA Kunka et GREIL Stefan, „*Wer wird Amount A zahlen? Qualitative vs. quantitative Ansätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung unter Säule 1 des Zwei-Säulen-Projekts*", avril 2022, page 03.

[1353] - OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* »,2020, page 82.

1. La détermination des revenus à l'aide d'indicateurs fiables

Sauf lorsqu'une clé de répartition s'applique, la source du chiffre d'affaires doit être déterminée d'une manière qui tient compte des différences entre les juridictions en ce qui concerne les biens, les contenus, les droits, et les produits et services vendus, concédés sous licence et fournis par le groupe visé, leurs quantités et leurs prix[1354].

En effet, la mise en oeuvre des régles types du Montant A consiste d'habord à catégoriser tous les revenus d'une entreprise multinationale, avant d'appliquer des indicateurs ou des clés de répartition pour attribuer les revenus à une juridiction de marché. Il a été recommandé d'adopter une approche transaction par transaction pour la catégorisation des revenus par opposition à une facture ou à un contrat global[1355].

« *Cela signifie que pour chaque élément qui génère des revenus, le Groupe visé doit déterminer la provenance de cet élément de revenu. La "transaction" est l'élément qui génère des revenus (par exemple, l'article individuel de l'inventaire, ou les "clics" sur une publicité en ligne) ; il ne s'agit pas de la facture (qui pourrait contenir plusieurs articles facturés à des prix différents)* »[1356].

Le terme « indicateur » désigne des informations (autres qu'une clé de répartition) permettant de déterminer la source du chiffre d'affaires. En fait, l'indicateurs prévu dans la règle de source du chiffre d'affaires pertinente ou par ailleurs approuvé par la Conférence des Parties est nommé « *un indicateur fiable énuméré* », et qui[1357] :

a- produit des résultats conformes à la règle de source du chiffre d'affaires applicable à la catégorie de chiffre d'affaires en cause ; et

b- satisfait à l'un ou plusieurs des critères de fiabilité suivants : l'indicateur est utilisé par le groupe visé à des fins commerciales ou de conformité à des obligations légales, réglementaires, ou à d'autres obligations connexes ; l'Indicateur est validé par des

[1354]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 15.

[1355]- BREMER Sven, "*Siemens' response to Public Consultation Document Pillar I – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*", 18 février 2022.

[1356]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 05.

[1357]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 70.

informations communiquées au groupe visé par une tierce partie les ayant recueillies en vertu de ses propres obligations commerciales, légales, réglementaires ou autres ; cet indicateur et un ou plusieurs autres indicateurs qui sont prévus dans la règle de source du chiffre d'affaires pertinente désignent la même juridiction.

De plus, le groupe visé peut aussi utiliser « *un indicateur fiable alternatif* » renvoie à une information autre qu'un Indicateur fiable énuméré ou un autre indicateur fiable lorsque[1358]:

a- il produit des résultats qui sont conformes à la règle de source du chiffre d'affaires pour la catégorie de chiffre d'affaires en cause ;

b- le groupe visé fournit de la documentation au Comité d'examen dans le cadre d'un examen de sécurité juridique anticipée, expliquant les raisons pour lesquelles il utilise cette information pour déterminer la provenance du chiffre d'affaires, plutôt qu'un Indicateur énuméré ; et

c- il ne remplit pas les exigences de l'alinéa b précédente, mais elle est autrement présenté comme fiable et adoptée dans une décision anticipée.

Cependant, si une facture ou un contrat contient différents articles ou services et que les biens ou services sont vendus dans différentes juridictions dans le cadre de cette facture ou de ce contrat, la répartition du chiffre d'affaires doit être proportionnelle au chiffre d'affaires engendré dans chaque marché, plutôt qu'une répartition égale. Ainsi, si le contrat spécifie des prix différents pour les différents emplacements, alors ces différences de prix doivent être prises en compte[1359].

2. Le traitement des données transactionnelles

Afin d'identifié les juridictions du marché, les règles de source des revenus fournissent une méthodologie permettant à un Groupe visé d'utiliser les informations disponibles pour les identifiées. Ces informations sont basées sur des données transactionnelles. La source d'une transaction comportant différents éléments qui relèvent de plusieurs catégories : produits finis, composants, services et droits de propriété intellectuelle[1360].

[1358]- OCDE, Ibid.

[1359]- OCDE, Ibid, page 06.

[1360]- OCDE, Ibid, page 02.

Ensuite, ces catégories sont détaillées en sous catégories dont chacune est défini un ensemble d'indicateurs afin de déterminer la localisation des revenus d'un groupe transaction par transaction[1361].

Par ailleurs, une transaction qui peut être traitée comme une transaction unique dans la pratique commerciale actuelle peut tomber dans plusieurs catégories en vertu des règles types du Montant A. Dans ce cas, une analyse du caractère prédominant de la transaction est requise[1362].

En effet, certains achats en ligne (par exemple, un achat intégré dans un jeu en ligne) ne relèvent pas clairement d'une seule catégorie et peut, en vertu des règles types du Montant A être classé dans la catégorie des biens numériques ou des services B2C[1363].

A cet égard, l'OCDE a indiqué que lorsqu'une seule transaction comprend différents éléments ou caractéristiques qui relèvent de plus d'une catégorie, la transaction est déterminée par son caractère prédominent est par référence à la substance, indépendamment de la forme juridique[1364].

L'OCDE a cité l'exemple de la fourniture d'un logiciel peut être assortie d'une fonction de service d'assistance. Le service d'assistance est un élément mineur et complémentaire de la transaction, qui est en très grande partie (en termes de présentation au client) destinée à la fourniture du logiciel. Le logiciel, indiquée elle, serait la transaction prédominante[1365].

Toutefois, si un groupe couvert tire un chiffre d'affaires de deux ou plusieurs transactions, comprenant une transaction principale et une ou plusieurs transactions supplémentaires qui sont liées, mais sont catégorisées différemment en vertu de ce qui précède, le groupe visé peut déterminer la source de ce chiffre d'affaires tiré de ces

[1361]- UNITED STATES COUNCIL FOR INTERNATIONAL BUSINESS (USCIB), "*USCIB comments on the OECD Public Consultation Document "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 17 février 2022.

[1362]- UNITED STATES COUNCIL FOR INTERNATIONAL BUSINESS (USCIB), Ibid.

[1363]- Information Technology Industry Council (ITI), "*ITI Response to Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*", 18 février 2022.

[1364]- OCDE, Ibid, page 09.

[1365]- OCDE, Ibid, page 09.

transactions supplémentaires conformément à la règle de source applicable à la transaction principale[1366].

Cependant, en vertu de la définition du secrétariat de l'OCDE, un « chiffre d'affaires tiré de transactions supplémentaires » signifie un chiffre d'affaires tiré d'une ou plusieurs transactions qui: n'auraient pas été conclues si ce n'était d'une ou plusieurs autres transactions conclues par le groupe visé ; dont le chiffre d'affaires n'excèdera pas 15 pour cent du chiffre d'affaires total de ces transactions et des autres transactions combinées ; et ne dépassent pas 5 pour cent du chiffre d'affaires du groupe visé au titre de l'exercice[1367].

Par ailleurs, il reste à savoir comment le test prédominant s'applique aux transactions intégrées, par exemple lorsque les produits et services sont fournis sur la base d'un forfait plutôt que chaque composant de la transaction étant détaillé[1368] ?

En outre, la catégorisation des revenus et les différenciations au sein d'une catégorie de revenus semblent être arbitraires dans une certaine mesure. Par exemple, pourquoi existe-t-il une catégorie distincte pour les biens numériques s'ils suivent les mêmes indicateurs applicables aux services[1369]?

De plus, comment pouvons-nous identifier la catégorisation lorsque la transaction ne correspond à aucune catégorie de revenus ? En effet, l'OCDE a recommandé qu´il soit déterminé par analogie avec la catégorie de chiffre d'affaires qui s'en rapproche le plus[1370].

[1366]- « *Une transaction principale désigne une transaction conclue par un Groupe visé avec un client qui est le principal facteur de profit d'un ensemble de transactions multiples. En outre, une transaction supplémentaire signifie une transaction qui : a. n'aurait pas été conclue sans la transaction principale ; b. est conclue par le Groupe visé avec le même client que la transaction principale ; et c. dont les recettes brutes ne dépasseront pas [5]% des recettes brutes totales de la (des) transaction(s) supplémentaire(s) et de la (des) transaction(s) principale(s) combinées* ». OCDE, Ibid, page 30.

[1367]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 85.

[1368]- FRAWLEY Karen, « *Consultation on Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », The Irish Tax Institute, 18 février 2022.

[1369]- BREMER Sven, "*Siemens' response to Public Consultation Document Pillar I – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*", 18 février 2022.

[1370]- OCDE, Ibid, page 10.

Bien que le document de consultation ne nécessite pas de pièces justificatives pour chaque transaction effectuée par l'EMN, la conformité au niveau systémique exige déjà un niveau élevé d'efforts à supporter par le contribuable. Tout d'abord, l'analyse minutieuse des transactions effectuées par l'EMN. Ensuite, sa catégorisation en vertu des règles types et la recherche d'un indicateur fiable potentiel. A défaut, la documentation de l'exigence des «étapes raisonnables», le calcul des clés d'allocation. Enfin, l'application de la règle de désactivation, l'analyse des revenus finaux et la répartition des revenus selon la clé de répartition appropriée[1371].

3. La détermination des revenus à l'aide d'une clé de répartition

L'exclusion des bénéfices provenant d'activités non couvertes se fera, dans la plupart des cas, par l'application de la clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires de la formule du Montant A. Toutefois, le chiffre d'affaires est généralement comptabilisé sur une base brute, ou nette de certains types d'impôts et de taxes (y compris sur les ventes, la consommation, la valeur ajoutée). Une clé de répartition peut être utilisée seulement [1372]:

a- *« lorsque la règle de source du Chiffre d'affaires concernée l'autorise ;*

b- *si le groupe visé démontre qu'il a pris des mesures raisonnables pour identifier un indicateur fiable énuméré et a conclu qu'aucun indicateur fiable énuméré n'était disponible ;*

c- *après l'application de la règle d'exclusion, qui signifie que, dans le cadre de l'application d'une clé de répartition, une exigence selon laquelle le groupe visé doit identifier une juridiction ou un groupe de juridictions*[1373].

Néanmoins, si le groupe visé a omis de satisfaire aux exigences des indicateurs énumérés, fiables, et autres alternatives ainsi qu'aux exigences de la clé de répartition en ce qui concerne une partie de son chiffre d'affaires, la source de cette partie du chiffre d'affaires est déterminée moyennant une clé de répartition mondiale, sauf si le groupe visé[1374]:

[1371]- WU TRANSFER PRICING CENTER, « *Comments to the Public Consultation Document : Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », page 10.

[1372]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 71.

[1373]- OCDE, Ibid, page 83.

[1374]- OCDE, Ibid, pages 71 et 73.

a- *tire un chiffre d'affaires de la vente de produits finis à un client final par l'intermédiaire d'un distributeur indépendant, et dans la mesure où le groupe visé sait ou a un motif raisonnable pour conclure que ses produits finis vendus par l'intermédiaire de distributeurs indépendants sont principalement livrés à des clients finaux en dehors de la juridiction de l'emplacement de son distributeur indépendant, auquel cas la clé de répartition mondiale s'applique ;*

b- *tire un chiffre d'affaires de la vente de composants, la source de ce chiffre d'affaires est déterminée moyennant la clé de répartition des composants ; et*

c- *tire un chiffre d'affaires de la fourniture d'autres services, la source de ce chiffre d'affaires est déterminée moyennant la clé de répartition des services*.

Le secrétariat de l'OCDE a défini les différentes clés de répartition comme suite :

a- La clé de répartition mondiale ;

b- La clé de répartition pour les juridictions à faible revenu ;

c- La clé de répartition régionale ;

d- La clé de répartition des services ;

e- La clé de répartition fondée sur les effectifs totaux.

Section 2: L'identification de la source des revenus "la jurisdiction du marché"

Une fois que les revenus d'une entreprise multinationale ont été classés conformément aux régles types du Montant A, ils doivent ensuite provenir des juridictions du marché. Pour ce faire, des indicateurs fiables pour chaque catégorie doivent être appliqués. Pour chaque type de transaction, le projet de règles fournit des exemples d'indicateurs considérés comme fiables. Cependant, une entreprise multinationale a également la possibilité de définir elle-même un autre indicateur fiable ou alternatif[1375].

Sous-section 1: Le lieu de livraison des biens, facteur déterminant de la source

Le lieu de livraison d'un bien est le critère retenu pour déterminer la source du chiffre d'affaires. Il est déterminé en fonction des indicateurs suivants :

1. Un bien matériel vendu à un client final (produit fini)

En vertu des régles types du Montant A, les revenus provenant de la vente de biens dépendent du fait que le bien est un bien fini ou un composant, qui à son tour dépend de ce qui est considéré comme le client final pour le bien. Un bien Fini est défini comme tout bien tangible vendu à un client final. En outre, Un client final est une personne (y compris un client professionnel ou un gouvernement) qui acquiert le produit fini ou le service pour consommation ou utilisation, autre qu'un composant[1376].

1.1. Les revenus tirés des ventes directes de produits finis aux clients finaux

Le secrétariat de l'OCDE a défini le produit fini comme tout bien matériel vendu à un client final[1377]. Le chiffre d'affaires tiré de la vente de produit fini est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque le lieu de la livraison des produits finis à ce client final se situe dans cette juridiction en se référant aux indicateurs suivants : L'adresse de livraison

[1375]- BREMER Sven, "*Siemens' response to Public Consultation Document Pillar I – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*", 18 février 2022.

[1376]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 28.

[1377]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 83.

du client final ; Le lieu où se trouve le magasin qui vend directement au client final ; ou un autre indicateur fiable ou alternatif[1378].

1.2. Les revenus tirés de la vente de produits finis au client final par l'intermédiaire d'un distributeur indépendant

Le chiffre d'affaires est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque le lieu de la livraison des produits finis à ce client final se situe en dans cette juridiction en utilisant l'emplacement[1379] du distributeur indépendant[1380], à condition que celui-ci soit contractuellement tenu de vendre uniquement à cet emplacement ou que l'on puisse raisonnablement supposer que celui-ci se situe sur le lieu de livraison des produits finis au client final; ou un autre indicateur fiable ou alternatif[1381].

Cependant, lorsque le groupe visé peut démontrer que, pour des raisons juridiques, réglementaires ou commerciales, une fraction du chiffre d'affaires provient d'une « région », cette fraction du chiffre d'affaires est considérée comme provenant de Juridictions de cette région moyennant l'application de la clé de répartition régionale[1382].

1.3. Les revenus tirés des transactions portées sur des biens numériques

Le chiffre d'affaires est déterminée de la même manière que le chiffre d'affaires tiré d'un service d'entreprise à consommateur où le client final est un consommateur[1383]; ou

---

[1378]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 13.

[1379]- « *L'emplacement dans le contexte d'une entreprise est sa résidence fiscale : l'endroit où cette entreprise a ses locaux physiques d'où elle poursuit les activités associées au Chiffre d'affaires et dans le contexte d'une personne physique, sa résidence est le lieu où elle se trouve habituellement* ». OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 83.

[1380]- « *Un « Distributeur indépendant » désigne une entreprise ou une autre personne qui n'est pas membre du Groupe visé et qui distribue ou revend les Produits finis du Groupe visé* ». OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 83.

[1381]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 14.

[1382]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 72.

[1383]- « *Un « Consommateur » désigne une personne physique qui acquiert des biens ou des services, un contenu numérique, des données d'utilisateur ou des droits de propriété intellectuelle auprès du Groupe visé dans le*

service entre entreprises où le client final est un client professionnel sauf si la vente porte sur un bien numérique qui est un composant[1384].

En vertu des nouvelles règles, un bien numérique désigne « *la fourniture de contenu par des moyens numériques (par exemple, musique, livres, vidéos, textes, jeux, applications, programmes informatiques, logiciels, journaux en ligne, bibliothèques en ligne et bases de données en ligne), que ce soit pour un accès ponctuel, une période limitée ou à perpétuité* ». En revanche, un service numérique désigne un service fourni *sur Internet ou un réseau électronique, notamment des services de diffusion en flux (streaming) ou la fourniture d'accès à des jeux ou autres services pour accéder à des contenus en ligne, mais ne comprend pas les biens numériques* »[1385].

Il convient de noter qu'en vertu de l'article 12 du modèle de convention OCDE et de FMI et la Banque mondiale[1386] les paiements pour l'utilisation de logiciels informatiques sont traités en tant que redevances. En revanche, en vertu des nouvelles règles du Montant A, les programmes informatiques sont exclus des droits de propriétés intellectuels et inclus dans les biens numériques. Par conséquent, les transactions de biens numériques comprennent tout droits relatifs à des programmes informatiques, y compris le droit d'une simple exécution ou exploitation du programme[1387].

En effet, cette règle est justifiée par l'OCDE par des raisons de commodité uniquement indépendamment de la forme juridique de la transaction visant à déterminer si ces biens (par

---

cadre des activités commerciales ordinaires du groupe visé ». OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 83.

[1384]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 15.

[1385]- OCDE, Ibid, page 32.

[1386]- « *Les recettes sont entre résidents et non-résidents pour l'utilisation autorisée d'actifs incorporels, non produits et non financiers et de droits de propriété (tels que des brevets, des droits d'auteur, des marques, des procédés industriels et des franchises) et pour l'utilisation, par le biais d'accords de licence, d'originaux produits de prototypes (comme les films et les manuscrits)* ». SOUTH CENTRE TAX INITIATIVE, « *Comments on Discussion Draft : Possible Changes to the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries Concerning Inclusion of software payments in the definition of royalties* ».

[1387]- BMG, Ibid.

exemple logiciels) sont un service ou une vente ou une autre forme de transaction. En d'autres termes, cette règle de source a été conçue comme une disposition autonome afin de limiter tout effet involontaire sur d'autres règles fiscales existantes[1388].

Cette approche vise à garantir que les recettes de toutes les ventes de biens numériques (logiciels et autres contenus numériques, par exemple, jeux informatiques, livres électroniques) sont traitées de la même manière aux fins des règles de source de chiffre d'affaires, quelle que soit la nature juridique de la transaction (c'est-à-dire la vente d'un bien ou d'un service ou autre chose). La règle reconnaît également que si le bien numérique est un composant (par exemple, un logiciel préinstallé lors de la vente d'un ordinateur portable), c'est la règle des composants qui s'applique[1389].

Cependant, dans l'industrie de services logiciels par exemple, « *divers types de services peuvent être fournis par un fournisseur, tels que le développement de logiciels personnalisés, les services de test, les services de conseil, les services de maintenance, la personnalisation et la mise en œuvre de logiciels tiers, le développement de technologies dans divers domaines tels que l'intelligence artificielle, la robotique, analyse de données et services basés sur le cloud et d'autres technologies émergentes, etc* ». Par conséquent, il est pratiquement impossible de déterminer le lieu d'utilisation de ces services par le client lorsqu'un logiciel de facturation développé pour un client est utilisé par celui-ci dans tous ses magasins[1390].

2. Les revenus tirés de la vente de composants

Le composant est un bien matériel ou un bien numérique vendu à un client professionnel[1391] en vue d'être intégré dans un autre bien destiné à être vendu[1392]. Toutefois,

[1388]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 15.

[1389]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 15.

[1390]- NASSCOM, « *Response to oecd consultation paper on draft model rules for nexus and revenue sourcing for determining amount a under pillar one* », février 2022.

[1391]- « *Un « Client professionnel » désigne une personne qui acquiert des biens ou des services autrement qu'en qualité de Consommateur et comprend un Gouvernement* ». OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 83.

[1392]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 30.

le secrétariat de l'OCDE a ajoutée dans son rapport d'étape sur le Montant A de juillet 2022 que le composant doit être conçu pour être intégré directement ou indirectement dans un produit fini, et ce dernier est destiné à être vendu. Cela dit que le client final de ce produit fini aura la possession ou l'usage de ce composant en tant qu'élément intégré durablement au produit fini, indépendamment du fait que le composant ait été transformé durant le processus de production, et n'est plus dissociable du produit fini qui en résulte[1393].

Le revenu tiré de la vente de composants est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque le lieu de la livraison au client final du produit fini dans lequel les composants sont intégrés se situe dans cette juridiction à l'aide des indicateurs suivants : l'adresse de livraison du client final ; le lieu où se trouve le magasin qui vend directement au client final ; ou autre indicateur fiable ou alternatif[1394].

Par ailleurs, si le groupe visé n'a pas utilisé un autre indicateur fiable ou alternatif la source du chiffre d'affaires résiduel tiré de la vente de composants est déterminée moyennant la clé de répartition des composants[1395]. En effet, la « clé de répartition des composants » signifie que le revenu est considéré comme provenant de juridictions proportionnellement à leur part en pourcentage du Produit intérieur brut[1396].

[1393]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 84.

[1394]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 16.

[1395]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 74.

[1396]- OCDE, Ibid, page 83.

Sous-section 2 : Le lieu de prestation ou d'exécution du service, facteur déterminant de la source

Le lieu de prestation ou d'exécution du service est le critère retenu pour déterminer la source du chiffre d'affaires. Il est déterminé en fonction des indicateurs suivants :

1. Les revenus tirés de prestation de services spécifiques au lieu

Il s'agit des :

1.1. Les revenus tirés de services liés à des biens corporels

Un service lié à des biens corporels a été défini comme un service qui remplit l'une des conditions suivantes[1397] :

a- *la quasi-totalité de la fourniture de service est exécutée à l'endroit où se situe le bien corporel, et le service aboutit à une manipulation physique du bien qu'il s'agisse de construction, de démolition, de fabrication, d'assemblage, d'entretien ou de réparation;*

b- *toute location, location financière ou concession sous licence de biens corporels ;*

c- *la fourniture de services d'utilité publique à un local fixe, y compris des services d'électricité, d'internet et de télécommunications, le local fixe constituant à cette fin le bien corporel ;*

d- *des services d'architecture, d'ingénierie, de conception ou d'autres services de conseil en rapport avec le développement, l'acquisition, la cession, la location ou toute autre aliénation de biens immobiliers ; ou*

e- *tout service facilitant l'arrivée ou le départ d'un aéronef, d'un navire ou d'un autre vaisseau à destination, en provenance ou à l'intérieur d'une juridiction, y compris le pilotage, le remorquage ainsi que les services portuaires, aéroportuaires et terminaux, l'aéronef, le navire ou le vaisseau constituant à cette fin le bien corporel*.

Le revenu tiré de la prestation de services liés à des biens corporels est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque le lieu d'exécution du service se trouve dans cette juridiction en fonction de l'endroit où le bien corporel est situé au moment où le service est rendu ou toute autre indicateur fiable ou alternatif[1398].

[1397]- OCDE, Ibid, page 88.

[1398]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 17.

Toutefois, certaines locations de biens corporels, par exemple la location de voiture, le bien soit utilisé dans plus d'une juridiction. Dans ce cas, le groupe visé peut supposer que le lieu où le service est rendu est le lieu de livraison[1399].

Cependant, une location de biens corporels et le bien corporel est ou peut être situé dans les eaux internationales ou dans l'espace aérien international pendant la durée de la location. Dans ce cas, ce bien corporel est considéré être situé à l'emplacement du client lorsque le service est rendu. Cela dit que le client est le locataire et que son lieu de résidence est le lieu de résidence fiscale. En l'absence de confirmation réelle du lieu de résidence fiscale du locataire, le groupe visé peut supposer que l'adresse de facturation du locataire représente son lieu de résidence[1400].

1.2. Les revenus tirés de services rendus à l'emplacement du client

Un service rendu à l'emplacements du client désigne une prestation de service concrètement exécutée en personne, et qui requiert que le client ou son agent soit toujours présent ou presque au lieu où le service est matériellement rendu, dont font partie les traitements médicaux, concerts, manifestations sportives et autres spectacles. Elle confirmera en outre que l'agent d'un client inclut les employés d'un client professionnel[1401].

Le chiffre d'affaires tiré de la prestation de services rendus à l'emplacement est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque le lieu d'exécution du service se trouve dans cette juridiction, à savoir : l'endroit où le client ou son agent se situe au moment où le service est rendu ; ou un autre indicateur fiable ou alternatif[1402].

Cependant, le lieu d'exécution du service peut ne pas toujours être le lieu du client. C'est le cas lorsque la maintenance d'un serveur client est effectuée à distance à partir d'un emplacement différent comme il peut être répartis sur deux ou trois juridictions. De plus, les utilisateurs de ces serveurs peuvent se trouver à un emplacement différent du client[1403].

[1399]- OCDE, Ibid.

[1400]- OCDE Ibid.

[1401]- OCDE, Ibid, page 35.

[1402]- OCDE, Ibid, page 18.

[1403]- NASSCOM, « *Response to oecd consultation paper on draft model rules for nexus and revenue sourcing for determining amount a under pillar one* », février 2022.

2. Les revenus tirés de prestation de services entre entreprises

Le revenu tiré de la prestation de services entre entreprises (exemple: services de conseil en lien avec une acquisition spécifique ou une partie de l'activité) est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque le lieu de l'utilisation de ces services se situe en cette juridiction[1404].

La juridiction est définie par l'utilisations : des informations communiquées au groupe visé par le client professionnel[1405] sur le lieu d'utilisation du service ; le lieu identifié dans le contrat ou dans une autre documentation commerciale en tant que lieu où le service sera utilisé par le client professionnel ; ou autre indicateur fiable. L'OCDE a cité l'adresse de facturation comme indicateur fiable à moins que le Groupe visé ne sache réellement que l'adresse de facturation est celle d'une plateforme d'achat ou d'un autre lieu sans lien avec le lieu d'utilisation du service entre entreprises[1406].

Toutefois, si aucun indicateur fiable n'est disponible et le client professionnel[1407] n'est pas un client professionnel de grande taille[1408], le lieu de constitution de l'entité mère ultime du client professionnel est réputé être un Indicateur fiable. Néanmoins, si le client professionnel est un client professionnel de grande taille, le chiffre d'affaires tiré de ce service doit être considéré comme provenant d'une juridiction moyennant l'utilisation de la

---

[1404]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 23.

[1405]- « *Un client professionnel désigne une personne qui acquiert un bien ou un service autrement qu'en qualité de consommateur* ». OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 28.

[1406]- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 23.

[1407]- « *Un client professionnel désigne une personne qui acquiert un bien ou un service autrement qu'en qualité de consommateur et comprend un gouvernement* ».

OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 28.

[1408]- « *Un client professionnel de grande taille désigne un client professionnel d'un groupe qui est tenu de déposer une déclaration pays par pays. Si le montant total de la facture pour les services rendus à un client professionnel ne dépasse pas [1-3] millions d'euros au cours de l'exercice, le groupe visé peut considérer le client professionnel comme n'étant pas un client professionnel de grande taille. Toutefois, ce traitement est facultatif et le groupe visé peut choisir de ne pas s'appuyer sur cette disposition et de continuer à traiter le client professionnel comme un client professionnel* ».

OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 33.

clé de répartition fondée sur les effectifs par juridiction. A défaut, il est recommandé d'appliquer la clé de répartition fondée sur les effectifs totaux[1409].

En outre, le chiffre d'affaires tiré de la prestation de services entre entreprises rendus par l'intermédiaire d'un revendeur[1410] est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque le lieu de l'utilisation du service par le client final du revendeur se situe dans cette juridiction. Cette dernière est déterminé en utilisant les indicateurs suivants: les informations sur l'emplacement du client final fournies au groupe comme les informations communiquées par le revendeur au groupe visé sur le lieu de l'utilisation du service par le client final ; l'emplacement du revendeur à condition que celui-ci soit contractuellement tenu de vendre uniquement à cet emplacement ou que l'on puisse raisonnablement supposer que le revendeur se situe sur le lieu d'utilisation des services par le client final ; ou autre indicateur. A défaut, par l'utilisation de la clé de répartition mondiale[1411].

2.1. Les revenus tires de droits de propriété intellectuelle

En vertu des règles du Montant A, les droits de propriété intellectuelle désignent « *un bien qui se présente sous une forme immatérielle, pouvant être détenu ou contrôlé en vue d'être utilisé dans le cadre d'activités commerciales, mais excluent les actifs financiers, les contenus numériques (le contenu fourni par des moyens numériques, par exemple, musique, livres, vidéos, textes, jeux, applications, programmes informatiques, logiciels, journaux en ligne, bibliothèques en ligne et bases de données en ligne, que ce soit pour un accès ponctuel,*

[1409]- « *La clé de répartition fondée sur les effectifs totaux » signifie que le Chiffre d'affaires est considéré comme provenant de chaque juridiction en proportion de la part en pourcentage de l'effectif total figurant dans les statistiques agrégées établies à partir des déclarations pays par pays de la juridiction de laquelle réside l'EMU du client professionnel de grande taille ou les statistiques agrégées alternatives sur les l'effectif si les statistiques agrégées établies à partir des déclarations pays par pays de la juridiction ne sont pas disponibles* ».

OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », page 24.

[1410]- C'est le cas lorsque l'acheteur est un revendeur. Le Revendeur revendait le premier service en même temps que ses propres services (par exemple, un logiciel combiné à un service de conseil) à la faveur d'une transaction combinée. OCDE, Ibid, page 25.

[1411]- « *La clé de répartition mondiale » signifie que le Chiffre d'affaires est considéré comme provenant de chaque Juridiction proportionnellement à sa part des dépenses de consommation finale* ». OCDE, Ibid, page 29.

une période limitée ou à perpétuité)[1412]*, les données sur les utilisateurs ou le droit d'utiliser des programmes informatiques. Toutefois, sont inclus les droits d'auteur, marques de fabrique*[1413]*, noms commerciaux, logos, dessins et modèles, brevets*[1414]*, le savoir-faire et les secrets*[1415] *commerciaux »*[1416].

A cet égard, il faut mentionner que la définition de la propriété intellectuelle aux fins de la détermination du revenu du Montant A diffère de celle fournie dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, janvier 2022, et la définition de redevances aux fins de l'article 12 du modèle de Convention OCDE et ONU[1417]. En effet, ni l'art 12 ni les principes de prix de transfert n'incluent les biens immatériels dans la définition de la propriété intellectuelle. De fait, ce manque de consensus mondial peut entraîner des désaccords quant aux règles types applicables et à ce qui constitue un indicateur fiable[1418].

En vertu du Projet des règles du Montant A publié en mois de février 2022, « *l'approche de base de l'OCDE consiste à identifier le rendement d'un bien incorporel*

[1412]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 85.

[1413]- « *Une marque de fabrique est un nom, un symbole, un logo ou une illustration spécifique utilisée pour distinguer les biens et les services d'une entreprise des autres entreprises* ». OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 279.

[1414]- « *Un brevet est un instrument juridique qui confère à son détenteur le droit exclusif d'utiliser une invention donnée pendant une durée limitée dans une zone géographique spécifique* ».

OCDE, « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », page 278.

[1415]- « *Le savoir-faire et le secret industriels ou commerciaux sont des informations ou des connaissances exclusifs qui facilitent ou améliorent une activité commerciale, mais qui ne sont pas enregistrées en vue de leur protection comme les brevets ou les marques de fabrique* ». OCDE, Ibid, page 278.

[1416]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 37.

[1417]- OCDE, « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », page 276.

[1418]- UNITED STATES COUNCIL FOR INTERNATIONAL BUSINESS (USCIB), "*USCIB comments on the OECD Public Consultation Document "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 17 février 2022.

commercial et à attribuer les droits d'imposition à ce rendement au pays de destination, plutôt que l'endroit où se trouvent les fonctions et les activités qui génèrent l'actif incorporel »[1419].

Le chiffre d'affaires tiré de la concession d'une licence, la vente ou toute autre aliénation de droits de propriété intellectuelle est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque les droits de propriété intellectuelle soutiennent la prestation d'un service et que le lieu d'utilisation de ce service se situe dans cette juridiction conformément aux indicateurs suivants[1420] :

a- Si les droits de propriété intellectuelle se rapportent à un produit fini : le(s) lieu(x) de la livraison du produit fini au client final communiqué(s) au groupe visé par le porteur de licence, l'acheteur ou le cessionnaire assimilé (selon le cas) ; ou le lieu où se trouve le magasin qui vend directement les produits finis au client final ; ou un autre indicateur fiable.

b- Si les droits de propriété intellectuelle se rapportent à une œuvre protégée par des droits d'auteur: le(s) lieu(x) de la livraison de l'œuvre protégée par des droits d'auteur au client final communiqué(s) au groupe visé par le porteur de licence, l'acheteur ou le cessionnaire assimilé (selon le cas), sur les informations associées au profil d'utilisateur du client final ; l'adresse de facturation du client final ; la géolocalisation de l'appareil du client final sur lequel est reçue l'œuvre protégée par des droits d'auteur ; l'adresse IP de l'appareil du client final sur lequel est reçue l'œuvre protégée par des droits d'auteur ; ou le lieu où se trouve le magasin qui vend les œuvres protégées par des droits d'auteur aux clients finaux ; ou autre indicateur fiable ou alternatif.

c- Si les droits de propriété intellectuelles ne sont pas visés par les paragraphes précédents, l'emplacement du client final du porteur de licence, tel que déclaré par le porteur de licence, l'acheteur ou l'autre cessionnaire (selon le cas); ou autre indicateur fiable ou alternatif.

[1419]- DEVEREUX Michael, « *A reform option for the OECD: Residual profit allocation by income* », Oxforg Answers, 27 mars 2019.

[1420]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 26.

A défaut, l'utilisation de la clé de répartition mondiale est recommandée pour déterminer le chiffre d'affaires. Cependant, le chiffre d'affaires tiré de la vente, la concession d'une licence ou toute autre aliénation de données sur les utilisateurs est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque l'emplacement de l'utilisateur concerné par les données transférées se situe dans cette juridiction. La juridiction en question est déterminée par l'utilisation des indicateurs suivants : les informations associées au profil d'utilisateur[1421] de l'utilisateur ; la géolocalisation de l'appareil de l'utilisateur par lequel sont transférées les données sur l'utilisateur ; l'adresse IP de l'appareil de l'utilisateur par lequel sont transférées les données sur l'utilisateur ; ou autre indicateur fiable[1422].

Ces règles ont été modifiés par le secrétariat de l'OCDE dans « le rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un » publié en mois de juillet 2022 comme suit :

[1421]- « *Les informations associées au profil d'utilisateur désignent les informations détenues par le Groupe à des fins commerciales, lui permettant d'identifier un membre actif d'un programme de fidélisation des clients, un consommateur, un client final, un acheteur, un vendeur, un utilisateur ou un spectateur (selon le contexte), notamment:*

a. des informations relatives à l'emplacement obtenues à partir de données de géolocalisation récurrentes ou de l'adresse IP de l'appareil du membre actif d'un programme de fidélisation des clients, du consommateur, du client final, de l'acheteur, du vendeur, de l'utilisateur, ou du spectateur (selon le contexte);

b. l'adresse de facturation du membre actif d'un programme de fidélisation des clients, du consommateur, du client final, de l'acheteur, du vendeur, de l'utilisateur, ou du spectateur (selon le contexte) ;

c. le lieu correspondant à l'indicatif téléphonique international associé au numéro de téléphone du Membre actif d'un Programme de fidélisation des clients, du consommateur, du client final, de l'acheteur, du vendeur, de l'utilisateur, ou du spectateur (selon le contexte) ; ou

d. des informations relatives à l'emplacement communiquées par le membre actif d'un programme de fidélisation des clients, le consommateur, le client final, l'acheteur, le vendeur, l'utilisateur, ou spectateur ». OCDE, Ibid, page 36.

[1422]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 27.

Le chiffre d'affaires tiré de la concession d'une licence, la vente ou toute autre aliénation de droits de propriété intellectuelle est considéré comme provenant d'une juridiction[1423] :

a- si les droits de propriété intellectuelle se rapportent à des produits finis ou à des composants, lorsque le lieu de livraison des produits finis (y compris les produits finis dans lesquels le composant est intégré) à un client final se situe dans cette juridiction ;

b- si les droits de propriété intellectuelle soutiennent un service ou un contenu numérique, lorsque le lieu d'utilisation du service ou du contenu numérique se situe dans cette juridiction ; ou

c- si aucun des alinéas a) et b) ne s'applique, lorsque le lieu d'utilisation des droits de propriété intellectuelle se situe dans cette juridiction.

Aux fins de l'application de l'alinéa a) ou b) [1424]:

1. si les droits de propriété intellectuelle se rapportent à des produits finis ou des composants, le lieu de livraison des produits finis (y compris les produits finis dans lesquels le composant est intégré) à un client final est déterminé à l'aide des indicateurs suivants, à condition qu'ils soient conformes à la définition d'un indicateur fiable: le(s) lieu(x) de la livraison du produit fini à un client final communiqué(s) au groupe visé par le porteur de licence, l'acheteur ou le cessionnaire assimilé (selon le cas) ; le lieu où se trouve le magasin qui vend directement les produits finis à un client final ; un autre indicateur fiable ou alternatif ;

2. si les droits de propriété intellectuelle soutiennent un service ou un contenu numérique (le contenu fourni par des moyens numériques, par exemple, musique, livres, vidéos, textes, jeux, applications, programmes informatiques, logiciels, journaux en ligne, bibliothèques en ligne et bases de données en ligne, que ce soit pour un accès ponctuel, une période limitée ou à perpétuité)[1425], le lieu d'utilisation du service ou du contenu numérique est identifié en utilisant les indicateurs pertinents.

[1423]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 80.

[1424]- OCDE, Ibid, page 80.

[1425]- OCDE, Ibid, page 85.

Cependant, si aucun indicateur fiable ou alternatif n'a été utilisé, la source du chiffre d'affaires résiduel tiré de la concession d'une licence, de la vente ou de toute autre aliénation de Droits de propriété intellectuelle dans les circonstances décrites à l'alinéa a) ou b) est déterminée moyennant l'utilisation de[1426] :

1. la Clé de répartition régionale si le chiffre d'affaires est tiré d'un contrat de droits de propriété intellectuelle déterminé et les conditions auxquelles le groupe visé a accordé une licence, vendu ou autrement aliéné le droit de propriété intellectuelle ont restreint le porteur de licence, l'acheteur ou l'autre cessionnaire (selon le cas) dans l'exploitation du droit de propriété intellectuelle dans une Région ; ou
2. après l'application de l'alinéa a), la clé de répartition mondiale.

En outre, si les droits de propriété intellectuelle ne sont pas visés par l'alinéa a) ou b) du paragraphe et le chiffre d'affaires est tiré d'un contrat de droits de propriété intellectuelle important[1427], le lieu d'utilisation des droits de propriété intellectuelle est déterminé en utilisant les indicateurs suivants, sous réserve qu'ils soient conformes à la définition d'un indicateur fiable[1428]:

1. le lieu identifié dans le contrat ou toute autre documentation commerciale comme étant le lieu où les droits de propriété intellectuelle seront utilisés par le porteur de licence, de l'acheteur ou d'un autre cessionnaire (selon le cas) ;
2. un autre indicateur fiable ou alternatif.

Néanmoins, dans la mesure où aucun indicateur fiable ou alternatif n'a été utilisé, la source du chiffre d'affaires résiduel tiré de la concession d'une licence, de la vente ou de toute autre aliénation de droits de propriété intellectuelle est déterminée en utilisant la clé de

---

[1426]- OCDE, Ibid, page 79.

[1427]- « *Un « contrat de droits de propriété intellectuelle important » signifie un contrat conclu par le groupe visé dont un chiffre d'affaires est tiré de droits de propriété intellectuelle et : a. ce chiffre d'affaires dépasse 20 millions Euro au cours d'un exercice et le contrat est l'un des 200 contrats desquels le Groupe visé tire le plus de chiffres d'affaires au cours de l'exercice de la concession sous licence, de la vente ou de l'aliéation de droits de propriété intellectuelle par le groupe visé ; b. ce chiffre d'affaires dépasse 100 million Euro au cours d'un exercice* ». OCDE, Ibid, page 89.

[1428]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 80.

répartition fondée sur les effectifs totaux et, à cette fin, le porteur de licence, l'acheteur ou l'autre cessionnaire (selon le cas) est considéré comme un client important[1429].

Par ailleurs, si les droits de propriété intellectuelle ne sont pas visés par l'alinéa a) ou b) et que le Chiffre d'affaires n'est pas tiré pas d'un contrat de droits de propriété intellectuelle important, le lieu d'utilisation des droits de propriété intellectuelle est déterminé à l'aide des indicateurs suivants[1430] :

1. le lieu identifié dans le contrat ou autre documentation commerciale comme étant le lieu où les droits de propriété intellectuelle seront utilisés par le porteur de licence, de l'acheteur ou d'un autre cessionnaire (selon le cas) ;
2. l'emplacement du porteur de licence, de l'acheteur ou d'un autre cessionnaire (selon le cas) ;
3. l'adresse de facturation du porteur de licence, de l'acheteur ou d'un autre cessionnaire (selon le cas) ;
4. un autre indicateur fiable ou alternatif.

2.2. Les revenus tirés des transactions portées sur les données d'utilisateurs

Aux fins de l'application des règles du Montant A, un « utilisateur » désigne toute personne qui accède à un service, à l'exception d'un prestataire dudit service, ou un membre du même groupe visé que le prestataire ou un employé du groupe agissant dans le cadre de l'activité de cette personne[1431].

Le chiffre d'affaires tiré de la vente, la concession d'une licence ou toute autre aliénation de données sur les utilisateurs est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque l'emplacement de l'utilisateur concerné par les données transférées se situe dans cette juridiction. Cependant, l'emplacement de l'utilisateur concerné par les données transférées peut être déterminé à l'aide des indicateurs suivants[1432]:

1. les Informations associées au profil d'utilisateur de l'utilisateur ;

[1429]- OCDE, Ibid, page 80.

[1430]- OCDE, Ibid, page 80.

[1431]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 89.

[1432]- OCDE, Ibid, page 80.

2. la géolocalisation de l'appareil de l'utilisateur par lequel sont transférées les données sur l'utilisateur ;
3. l'adresse IP de l'appareil de l'utilisateur par lequel sont transférées les données sur l'utilisateur ;
4. un autre indicateur fiable ou alternatif.

Cependant, la définition conçue dans le cadre du Montant A des données d'utilisateurs a été critiquée par South Centre qu'elle peut ne pas tenir compte des situations où même la fourniture, plutôt que la vente pure et simple, des données des utilisateurs génère des revenus. En effet, l'article 12B du Modèle de convention fiscale des Nations Unies utilise l'expression « *fourniture de données utilisateur* » pour définir les services numériques automatisés. De fait, le terme « fourniture » peut être ajouté, de sorte que la définition se lirait au sens large : « Revenus tirés de l'octroi de licences, de la fourniture, de la vente ou de toute autre aliénation de données d'utilisateurs »[1433].

Sous-section 3 : L'emplacement de l'utilisateur, facteur déterminant de la source

L'emplacement de l'utilisateur est le critère retenu pour déterminer la source du chiffre d'affaires. Il est déterminé en fonction des indicateurs suivants :

1. Les revenus tirés de la prestation de services de publicité en ligne

Le revenu tiré de la prestation de services de publicité en ligne est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque l'emplacement de l'utilisateur (le téléspectateur) de la publicité en ligne se situe dans cette juridiction en fonctions des indicateurs suivants : les informations associées au profil d'utilisateur[1434] du spectateur ; la géolocalisation de

[1433]- SOUTH CENTER, « *South Centre Comments on Progress Report on Amount A of Pillar One* », N°419, 23 August 2022.

[1434]- « *Des « informations associées au profil d'utilisateur » désignent les informations détenues par le groupe visé à des fins commerciales, lui permettant d'identifier un membre actif d'un programme de fidélisation des clients, un acheteur, un vendeur, un utilisateur ou un spectateur (selon le contexte), notamment : des informations relatives à l'emplacement obtenues à partir de données de géolocalisation récurrentes ou de l'adresse IP de l'appareil du membre actif d'un programme de fidélisation des clients, de l'acheteur, du vendeur, de l'utilisateur, ou du spectateur (selon le contexte) ; b. l'adresse de facturation du membre actif d'un programme de fidélisation des clients, de l'acheteur, du vendeur, de l'utilisateur, ou du spectateur (selon le contexte) ; le lieu correspondant à l'indicatif téléphonique international associé au numéro de téléphone du membre actif d'un programme de fidélisation des clients, de l'acheteur, du vendeur, de l'utilisateur, ou du*

l'appareil du spectateur sur lequel s'affiche la publicité en ligne ; l'adresse IP de l'appareil du spectateur sur lequel s'affiche la publicité en ligne ; ou autre indicateur fiable ou alternatif[1435]. Par conséquent, l'utilisateur de la prestation de services de publicité en ligne est considéré comme une source de profit permettant et les pays accueillant des utilisateurs sont considéré comme des pays source où la valeur est créée.

Bien que les utilisateurs soient relativement immobiles, le document de consultation des règles types n'a pas expliqué comment les indicateurs permettant de déterminer la localisation de l'utilisateur de services de publicité en ligne devraient être appliqués dans le cas ou plusieurs indicateurs sont disponibles. Lequel doit prévaloir ou l'EMN doit suivre l'ordre des indicateurs avant d'appliquer un autre indicateur fiable[1436].

Toutefois, l'OCDE a souligné que des différences dans l'établissement des prix seront vraisemblablement pertinentes (notamment lorsque le « clic sur une bannière publicitaire » est facturé à des prix différents dans des juridictions différentes). Ce cas couvre aussi les circonstances dans lesquelles un prix unique est facturé pour un service rendu dans plusieurs juridictions et confirmeront que le revenu doit être attribué en fonction du volume d'utilisation du service dans chaque juridiction[1437].

Si, par exemple, un annonceur publicitaire en ligne a facturé un prix unique pour diffuser des annonces publicitaires auprès des spectateurs[1438] au niveau mondial, ce chiffre d'affaires serait attribué en proportion du nombre de spectateurs dans chaque juridiction. Si l'annonceur a décidé de diffuser des annonces publicitaires au niveau mondial, mais a facturé des prix plus élevés pour les annonces diffusées auprès des clients situés dans certaines

---

spectateur (selon le contexte) ; ou des informations relatives à l'emplacement communiquées par le membre actif d'un programme de fidélisation des clients, l'acheteur, le vendeur, l'utilisateur, ou spectateur (selon le contexte) ». OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 89.

[1435]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 19.

[1436]- WU TRANSFER PRICING CENTER, « *Comments to the Public Consultation Document : Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », page 08.

[1437]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 09.

[1438]- « *Un spectateur désigne la personne physique à qui la publicité est présentée* ». OCDE, Ibid, page 36.

juridictions, le chiffre d'affaires serait attribué en proportion du nombre d'utilisateurs dans chaque juridiction et du prix facturé par utilisateur. Si un annonceur a décidé de diffuser des bannières publicitaires dans trois juridictions, le chiffre d'affaires serait réparti à parts égales entre ces trois juridictions[1439].

2. Les revenus tirés de services de publicité autres

Le chiffre d'affaires tiré de la prestation de services de publicité[1440] autres que les services de publicité en ligne est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque le lieu de diffusion ou de réception de la publicité se situe dans cette Juridiction, à savoir : s'agissant des publicités diffusées sur un panneau d'affichage ou un autre support fixe, l'emplacement du panneau d'affichage ou du support fixe où est affichée la publicité ; s'agissant des publicités diffusées dans des journaux, magazines, revues ou autres publications, le lieu de diffusion ou de diffusion prévue de la publication ; s'agissant des publicités diffusées à la télévision ou à la radio, le lieu de réception ou de réception prévue des émissions télévisuelles ou radiophoniques ; les informations figurant dans le contrat ou d'autres documents commerciaux, relatives au lieu de diffusion ou de réception de la publicité ; ou autre indicateur fiable ou alternatif[1441].

[1439]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 09.

[1440]- « Un service de publicité désigne une fourniture de publicité ou leur facilitation, notamment les services d'achat, de stockage et de distribution de messages publicitaires, mais aussi de vérification publicitaire et de mesure des performances ». OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 85.

[1441]- OCDE, Ibid, page 18.

Sous-section 4 : Le lieu de résidence, facteur déterminant de la source

Le lieu de résidence est le critère retenu pour déterminer la source du chiffre d'affaires. Il est déterminé en fonction des indicateurs suivants :

1. Les revenus tirés de services d'intermédiation en ligne

1.1. L´intermédiation en ligne de biens matériels, de biens ou de services numériques

Le revenu tiré de la prestation de services d'intermédiation en ligne facilitant la vente ou l'achat de biens matériels, de biens numériques[1442] ou de services numériques[*1443*] est considérée comme provenant la moitié: d'une part de la juridiction A lorsque l'emplacement de l'acheteur des biens matériels, des biens incorporels ou des services numériques se situe dans la juridiction A[1444].

D'autre part, l'autre moitié est considérée comme provenant de la Juridiction B lorsque l'emplacement du vendeur des biens matériels, des biens numériques ou des services numériques se situe dans la Juridiction B. Cela est définit pour la juridiction A en fonction de : l'adresse de livraison de l'acheteur, dans le cas de l'achat de biens matériels ; l'adresse de facturation de l'acheteur ; les Informations associées au profil d'utilisateur de l'acheteur ; la géolocalisation de l'appareil de l'acheteur par lequel l'achat des biens matériels, des biens numériques ou des services numériques est effectué; l'adresse IP de l'appareil de l'acheteur par lequel l'achat des biens matériels, des biens numériques ou des services numériques est effectué; ou autre indicateur fiable. Toutefois, s'agissant de la juridiction B,

---

[1442]- « *Un bien numérique désigne la fourniture de contenu par des moyens numériques (par exemple, musique, livres, vidéos, textes, jeux, applications, programmes informatiques, logiciels, journaux en ligne, bibliothèques en ligne et bases de données en ligne), que ce soit pour un accès ponctuel, une période limitée ou à perpétuité* ». OCDE, Ibid, page 30.

[1443]- « *Un service numérique désigne un service fourni sur Internet ou un réseau électronique, notamment des services de diffusion en flux (streaming) ou la fourniture d'accès à des jeux ou autres services pour accéder à des contenus en ligne, mais ne comprend pas les Biens numériques* ». OCDE, Ibid, page 32.

[1444]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 77.

en fonction de : l'adresse de facturation du vendeur ; les Informations associées au profil d'utilisateur du vendeur ; ou autre indicateur fiable[1445] ou alternatif[1446].

1.2. Les revenus tirés de l´intermédiation en ligne de services hors ligne

Il s'agit de service qui n'est pas fourni sur Internet ou un réseau électronique, quelle que soit la manière dont ce service a été obtenu et comprend la fourniture de logements ou de locaux personnels ou commerciaux, à court ou à long terme (l'hébergement dans des hôtels, des appartements et des maisons, les services de taxi, la livraison de nourriture)[1447].

Le chiffre d'affaires tiré de la prestation de services d'intermédiation en ligne facilitant la vente ou l'achat de services hors ligne (comme le service de transport) est calculé, d'une part, la moitié est considérée provenant d'une Juridiction lorsque l'emplacement de l'acheteur du service hors ligne se situe dans cette Juridiction. Cela se fait en se référant à : la géolocalisation de l'appareil de l'acheteur par lequel l'achat du service hors ligne est effectuée ; l'adresse IP de l'appareil de l'acheteur par lequel l'achat du service hors ligne est effectué ; les Informations associées au profil d'utilisateur de l'acheteur ; ou un autre indicateur fiable. Toutefois, l'autre moitié est considéré provenant d'une Juridiction lorsque le lieu d'exécution du service hors ligne se situe cette Juridiction en s'appuyant sur le lieu d'exécution du service hors ligne (comme le service de transport, le lieu d'exécution sera le lieu de destination du service); ou autre indicateur fiable[1448] ou alternatif[1449].

[1445]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 19.

[1446]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 77.

[1447]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 33.

[1448]- OCDE, Ibid, page 20.

[1449]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 77.

1.3. Les revenus tirés de programmes de fidélisation des clients

Le revenu tiré des programmes de fidélisation[1450] des clients est considéré comme provenant d'une juridiction proportionnellement à la part en pourcentage des membres actifs d'un programme de fidélisation des clients dont l'emplacement se situe dans cette juridiction[1451].

L'emplacement est défini par : Les informations associées au profil d'utilisateur du membre actif d'un programme de fidélisation des clients ; l'adresse de facturation du membre actif d'un programme de fidélisation des clients ; le lieu correspondant à l'indicatif téléphonique international associé au numéro de téléphone du membre actif d'un programme de fidélisation des clients ; ou autre indicateur fiable[1452] ou alternatif[1453].

2. Les revenus tirés de prestation de services d'entreprise à consommateur (B2C)

Le revenu tiré de la prestation de services d'entreprise à consommateur[1454] (qu'ils soient vendus directement au consommateur ou par l'intermédiaire d'un revendeur) pour lequel les cas précédant ne sont pas applicables est considéré comme provenant d'une juridiction lorsque l'emplacement du consommateur se situe dans cette juridiction. En effet, lorsqu'il s'agit d'un service que les règles précédentes ne s'appliquent pas, l'emplacement du consommateur est déterminé à l'aide des indicateurs suivants : l'adresse de facturation du

---

[1450]- « *Un client désigne une personne qui acquiert un bien ou un service, un contenu numérique, des données d'utilisateur ou des Droits de propriété intellectuelle auprès du Groupe visé dans le cadre de l'activité commerciale ordinaire du Groupe visé* ». OCDE, Ibid, page 28.

[1451]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 78.

[1452]- OCDE, «*Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 21.

[1453]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 78.

[1454]- « *Un consommateur désigne une personne physique qui acquiert un bien ou un service, un contenu numérique, des données d'utilisateur ou des Droits de propriété intellectuelle auprès du Groupe visé dans le cadre des activités commerciales ordinaires du Groupe visé* ». OCDE, Ibid, page 28.

consommateur ; le lieu correspondant à l'indicatif téléphonique international associé au numéro de téléphone du consommateur ; ou autre indicateur fiable ou alternatif[1455].

Dans le cas d'un client important, le lieu d'utilisation du service est déterminé à l'aide des indicateurs suivants, à condition qu'ils répondent à la définition d'un Indicateur fiable : les informations sur le lieu d'utilisation du service communiquées au groupe visé par le client important ; le lieu identifié dans le contrat ou toute autre documentation commerciale en tant que lieu où le service sera utilisé par le client important ou toute autre indicateur fiable ou alternatif. Dans la mesure où un autre indicateur fiable ou un alternatif n'a pas été utilisé, la source du chiffre d'affaires résiduel tiré de la fourniture d'autres services est déterminée moyennant la clé de répartition fondée sur les effectifs totaux[1456].

Toutefois, lorsqu'il s'agit d'un service qui est rendu sur internet ou sur un réseau électronique, l'emplacement du consommateur est déterminé à l'aide des indicateurs suivants : les informations associées au profil d'utilisateur du consommateur ; l'adresse de facturation du consommateur ; la géolocalisation de l'appareil du consommateur par lequel l'achat du service est effectué ; l'adresse IP de l'appareil du consommateur par lequel l'achat du service est effectué ; les informations communiquées au Groupe visé par le revendeur sur l'emplacement du consommateur ; ou autre indicateur fiable[1457].

En outre, lorsqu'il s'agit de services rendus par l'intermédiaire d'un revendeur, le lieu de l'utilisation du service par un client final est défini à travers [1458]:

a- les informations sur l'emplacement du client final fournies au groupe visé par le client final ;

b- les informations communiquées par le revendeur au groupe visé sur le lieu de l'utilisation du service par le client final déterminé en appliquant les indicateurs spécifiés (à savoir : l'adresse de facturation du client ; les informations sur le lieu

[1455]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page79.

[1456]- OCDE, Ibid, page79.

[1457]- OCDE, «*Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 22.

[1458]- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 78.

d'utilisation du service par le client ; le lieu identifié dans le contrat ou toute autre documentation commerciale en tant que lieu où le service sera utilisé par le client);

c- l'emplacement du revendeur à condition que celui-ci soit contractuellement tenu de vendre uniquement à cet emplacement ou que l'on puisse raisonnablement conclure que le revendeur se situe sur le lieu d'utilisation des services par le client final ;

d- un autre indicateur fiable ou alternatif.

En conclusion, les informations collectés par les EMN au fin de l'administration du Montant A, serons ensuite contrôlés par le fisc du pays du marché. Néanmoins, en cas de non-conformité, y compris en matière de détermination de la source du Chiffre d'affaires, des pénalités seront appliquées lorsque le Groupe visé ne prend pas des mesures raisonnables afin de réduire la taille du Chiffre d'affaires restant[1459]. De fait, la charge de la preuve que l'EMN n'a pas pris toutes les mesures raisonnables ou que les recettes doivent être répartis différemment n'a pas été définie dans le projet de règles de 2022.

[1459]- OCDE, Ibid, page 14.

Chapitre II : La répartition des droits d'imposition dans un monde globalisé et numérisé

Le système existant est souvent exploité pour générer ce que l'on appelle des « *revenus d'apatride* » qui ne sont imposés nulle part[1460]. Le processus BEPS visait principalement à revoir certains aspects fondamentaux de la fiscalité internationale afin de mieux l´adapter à une économie numérisée très différente de celle des années 1920[1461].

Cependant, l'analyse des plan BEPS 1 et BEPS 2 confirme que ce processus a échoué non seulement de soulever les défis fiscaux présents, mais aussi d´assurer la pertinence du système fiscal à l'avenir. En fait, le plan BEPS a été introduit pour résoudre seulement une partie du problème, mais cette approche exacerbe en fait d'autres nouveaux problèmes[1462]et montre clairement le déséquilibre et l'injustice constatée dans la répartition des revenus entre les pays développés et les pays en développements.

Face à la mondialisation du capital, PLIHON Dominique a fait valoir que les États aient le choix entre deux types de stratégies fiscales [1463]:

- *Première possibilité : les pays ne coopèrent pas entre eux et jouent le jeu de la «concurrence fiscale» et la baisse des taux. Cependant, ce mécanisme de la concurrence fiscale est une source majeure des déficits budgétaires*.
- *Une deuxième stratégie qui doit, en contraste, être fondée non plus sur la concurrence, mais sur la coopération entre les États. Cette coopération internationale peut être réalisée soit par une harmonisation des politiques fiscales nationales et ou la création de taxes globales communes. En théorie, les deux formes de coopération aboutissent au même résultat si les pays adoptent les mêmes dispositifs fiscaux (bases fiscales et taux d'imposition).*

[1460]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », SOUTH CENTRE, 26 JULY 2022, Research paper 161, page 18.

[1461]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, Ibid, page 12.

[1462]- BRETTONZOODS PROJRCT, "*Taxing to Develop: International Taxation Challenges for Africa*", Critical voices on the world bank und IMF, 18 avril 2019.

[1463]- PLIHON Dominique, Op.cit, page 03.

La solution à deux piliers de l´OCDE n'est pas la seule ni même l'option politique optimale à la disposition des pays. En contraste, la proposition de l´ONU est plus simple dans sa conception et dont les bénéfices attendus en termes de revenus sont beaucoup plus élevés que celle de l'OCDE. De même, une troisième option pourrait être des mesures unilatérales qui peuvent être prises par les Etats qui ne soient pas satisfaits des deux options précédentes[1464].

Ce chapitre est divisé en deux sections. Dans la première section nous analysons la pertinence des mesures du plan d'action BEPS mises en oeuvre par le biais de l'instrument multilatéral, tandis que dans la deuxième section nous proposons un nouveau systeme d´imposition uniforme des entreprises.

[1464]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », page 13.

Section 1 : L'analyse de la pertinence des mesures BEPS mises en œuvre par le biais de l'instrument multilatéral

L'OCDE a fait noter qu'en adoptant les mesures issues du projet BEPS, les pays de l'OCDE et du G20 et les pays en développement qui ont pris part aux travaux poseront les fondations d'un cadre modernisé pour la fiscalité internationale, dans lequel les bénéfices sont imposés là où les activités économiques sont exercées et où la valeur est créée[1465].

Par ailleurs, Irene Burgers et Irma Mosquera ont souligné que la participation à la discussion de l'instrument multilatéral et au cadre inclusif ne résoudra pas le problème du manque de participation des pays en développement à la définition de l'ordre du jour et du contenu des BEPS1 et BEPS 2. Bien qu´il existe des différents objectifs entre l'OCDE et d'autres organisations internationales, ces différences n'ont pas abouti à un plan d'action sur mesure pour les pays en développement ni à des options spécifiques[1466].

Sous-section 1 : Le projet BEPS 2 ne résout pas les défis fiscaux de l'économie numérique

Les nouvelles dispositions conçues dans le cadre du projet BEPS2 seraient superposées au système existant. En effet, il ne s'agit pas d'une proposition visant à réformer le système existant de manière cohérente et globale. De fait, le système existant avec ses problèmes et sa complexité sera maintenu en place et ces réformes, qui seront complexes en elles-mêmes, seront ajoutées. Il est raisonnable, par conséquent, de prévoir que ce programme de réforme augmentera la complexité globale du système[1467].

Cependant, l'absence d'un véritable organisme fiscal international et la fragmentation de l'architecture de la fiscalité internationale autour de multiples institutions (le comité fiscal des Nations Unies, le Cadre Inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base et le transfert de bénéfices (BEPS) et le Forum Mondial sur la Transparence et l´échange d'informations à

[1465]- OCDE, « *Exposé des actions 2015* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, 2015, page 11.

[1466]- BURGERS Irene et MOSQUERA Irma, "*Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?*", Erasmus Law Review, Issue 1/2017.

[1467]- DEVEREUX Michael, AUERBACH ALAN J., KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang, VELLA John, "*Taxing profit in global economy*", page 128.

des fins fiscales ce qui entraine de multiples normes fiscales internationales qui se chevauchent. La solution à deux piliers de l'OCDE/G20 et les nouvelles dispositions de l'ONU (art.12A et 12B) pour la taxation de l'économie numérique, en est la preuve la plus récente[1468].

1. Le déséquilibre constaté entre la complexité et la flexibilité dans le fonctionnement des nouvelles règles BEPS 2

La simplification de l'administration et l'allégement du fardeau de la conformité pour les contribuables sont les principaux objectifs de la conception de toutes nouvelles règles en matière fiscale[1469]. L'OCDE a indiqué que l'effet cumulé des nouvelles règles BESPS 2 avec les mesures BEPS.1, à savoir : l'échange automatique de renseignements bancaires pays par pays ainsi que l'application des critères minimum de substance pour mettre fin aux sociétés écrans garantiraient désormais la fin des paradis fiscaux[1470]. En effet, la combinaison des mesures BEPS.1 et BEPS.2 limites largement l'incitation des EMN à déplacer leurs bénéfices dans des pays à imposition faible ou nulle.

1.1. La difficulté d'identifier les EMN visées par l'approche OCDE

Bien que l'approche OCDE/Montant A s'applique aux contribuables importants et très rentables, cependant, les règles proposées ont été fortement critiquées en raison de leurs complexités et dans certain cas impossible à appliquer.

Tout d'abord, le Montant A ne couvre que 100 groupes sur le plan mondiale selon une étude effectuer par le South centre en juin 2024[1471].

[1468]- CHOWDHARY Abdul Muheet et PICCIOTTO Sol, « *Streamlining the Architecture of International Tax through a UN Framework Convention on Tax Cooperation* », page 01.

[1469]- SCHUETTE Mark, « *Comments on OECD Public Consultation Document: Pillar One-Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », BDO, 17 février 2022.

[1470]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », juillet 2021, page 15.

[1471] - STARKOV Vladimir et JIN Alexis, « *A Toss Up? Comparing Tax Revenues from the Amount A and Digital Service Tax Regimes for Developing Countries* », South centre, African Tax Administration Forum, & West African Tax Administration, Research Paper N°199, 10 June 2024, page 19.

Table 1: Amount A In-Scope MNEs' 2022 Sales, PBT and RRP by Country in EUR Billions[9]

(Billions of Euros)

#	Country	In-Scope MNEs	2022 Total Sales	2022 Total PBT	2022 Total RRP	Average PBT Margin	2022 Total Sales	2022 Total PBT	2022 Total RRP
1	United States	50	2,995	714	104	24%	54%	59%	63%
2	China, PRC*	3	180	60	11	33%	3%	5%	6%
3	Taiwan, RoC	2	92	49	10	53%	2%	4%	6%
4	Germany	8	512	86	9	17%	9%	7%	5%
5	Denmark	2	101	38	7	37%	2%	3%	4%
6	France	6	245	52	7	21%	4%	4%	4%
7	Switzerland	5	262	43	4	16%	5%	4%	3%
8	United Kingdom	4	152	31	4	20%	3%	3%	2%
9	South Korea	1	223	33	3	15%	4%	3%	2%
10	Netherlands	2	50	10	1	21%	1%	1%	1%
11	Ireland	3	117	17	1	14%	2%	1%	1%
12	Japan	5	254	30	1	12%	5%	2%	1%
13	India*	1	27	7	1	25%	0%	1%	1%
14	Belgium	1	55	9	1	16%	1%	1%	0%
15	Spain	2	87	11	1	13%	2%	1%	0%
16	Mexico	1	40	6	1	16%	1%	1%	0%
17	Luxembourg	1	76	9	0	12%	1%	1%	0%
18	Hong Kong, PRC	1	32	4	0	12%	1%	0%	0%
19	Singapore	1	21	3	0	12%	0%	0%	0%
20	Saudi Arabia	1	50	5	0	11%	1%	0%	0%
	Total	**100**	**5,570**	**1,218**	**165**		**100.0%**	**100.0%**	**100.0%**

* South Centre Member States

Source : STARKOV Vladimir et JIN Alexis, « *A Toss Up? Comparing Tax Revenues from the Amount A and Digital Service Tax Regimes for Developing Countries* »,

Ensuite, la répartition par formule présuppose une distinction claire entre entreprises indépendantes et groupes intégrés. Cependant, cette hypothèse est loin d'être évidente en pratique. En fait, il peut être difficile par exemple lorsque deux multinationales distinctes s'engagent dans des coentreprises. Dans ce contexte, il faudrait déterminer quelles entités sont considérées comme membres du « groupe » aux fins de consolidation. Le test de 50% des droits de vote n'a que peu ou rien à voir avec l'intégration économique[1472].

En outre, le seuil d'imposition est trop élevé. Les États-Unis représentent (24%) des entreprises couvertes et (58%) des bénéfices redistribuées[1473]. La Chine est classée en

[1472] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, « *Taxing Profit in Global Economie* », page 157.

[1473]- TANDON Suranjali et RAO Chetan, « *Evaluating the Impact of Pillars One and Two* », Research Paper N°165, 4 October 2022, South Center, page 24.

deuxième position après les Etats Unis qui distribueront le montant A du fait que les entreprises chinoises ont des opérations mondiales importantes. TANDON Suranjali et RAO Chetan ont montré dans leur étude d'impact qu'il est probable que certaines entreprises aient une présence internationale, d'autres non. Cela aura à son tour un impact sur les bénéfices qui sont réaffectés aux différentes juridictions du marché. A titre d'exemple, le géant chinois d'Alibaba[1474].

Cependant, les nouvelles règles du Montant A disposent que les bénéfices nets sont considérés comme des bénéfices qui seront réaffectés. De fait, les entreprises chinoises sont exclues. Cela diminue le montant attribuable aux pays en développements à 80 milliards de dollars et le nombre d'entreprises visées à 64. En conséquent, cette mesure est une limite supérieure des bénéfices attribuables du montant A[1475].

Le G-24 a plaidé que le seuil soit fixé à un maximum de 500 millions d'euros au niveau du groupe afin d'inclure toutes les entreprises dans le champ d'application des nouvelles règles, y compris celles qui réalisent des revenus substantiels. Ces revenus proviennent de transactions entre entreprises impliquant des produits intermédiaires, même si ces produits peuvent avoir leurs propres valeurs de marque qui pourraient constituer une grande partie de la valeur du produit final et qui sont exclus du champ d'application du Montant A[1476].

En outre, bien que le secteur financier soit aussi responsable, sinon plus, que le secteur technologique de l'évasion et de la fraude fiscales, il a été presque totalement exclu du champ d'application du pilier un du fait que les normes qu'il régit garantiraient qu'il soit imposable par la juridiction du marché[1477].

Cependant, les services de plateforme de trading ne fonctionnent pas nécessairement sur la même base traditionnelle. Par exemple, certaines plateformes en ligne de commerce d'actifs numériques peuvent fonctionner de manière automatisée et sur une base

[1474]- TANDON Suranjali et RAO Chetan, « *Evaluating the Impact of Pillars One and Two* », Research Paper N°165, 4 October 2022, South Center, page 30.

[1475]- TANDON Suranjali et RAO Chetan, Ibid.

[1476]- G-24, « *Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)* », 09 novembre 2019.

[1477]- SOUTH CENTER, « *South Centre Comments on Regulated Financial Services Exclusion* », 2022, page 02.

transfrontalière, sans surveillance humaine et sans devoir se conformer des normes traditionnel[1478].

Dans cette optique, le FMI a fait observer que « *certains pays émergents et pays en développement sont exposés à des risques plus immédiats et aigus de substitution de leur monnaie par des cryptoactifs, ce que l'on appelle la « cryptoïsation », un phénomène qui appelle l'adaptation des mesures de gestion des flux de capitaux. En effet, les outils réglementaires actuels de gestion de ces flux pourraient être plus difficiles à utiliser pour des transferts de valeur effectués au moyen de nouveaux instruments, sur de nouveaux canaux et par de nouveaux fournisseurs de services non réglementés* »[1479].

L'exclusion du secteur financier a été critiqué par South Centre en raison de la disparaissions progressive des frontières entre les secteurs technologique et financier. L'exclusion des services financiers peut également aboutir à l'exclusion de facto de nombreux services numériques. En effet, les processeurs de paiement et les portefeuilles numériques combinent également des services financiers et technologiques. De fait, une exclusion aussi large puisse conduire les entreprises technologiques à échapper à l'impôt, ce qui irait à l'encontre de l'objectif même du premier pilier[1480].

De plus, aux fins des règles types du Montant A, le chiffre d'affaires désigne le chiffre d'affaires total du groupe couvert déclaré dans les états financiers consolidés d'un groupe préparé conformément à des normes comptables et financières admissibles, après l'application des ajustements convenus de la base d'imposition, comme approprié[1481]. Toutefois, la notion de groupe couvert est ambigüe. Supposons qu'un groupe ait plusieurs activités distinctes comment les critères des comptes consolidés des règles modèles du Pilier 2 s'appliquent-ils ?

[1478]- WORLD FEDERATION OF EXCHANGES, «*Response: OECD Regulated Financial Services Exclusion (Pillar One – Amount A)* », 20 mai 2022, page 04.

[1479]- ADRIAN Tobias, HE Dong et NARAIN Aditya, « *Cryptoactifs : pour une réglementation mondiale complète, cohérente et coordonnée* », FMI BLOG, 09 décembre 2021.

[1480]- SOUTH CENTER, « *South Centre Comments on Regulated Financial Services Exclusion* », 2022, page 02.

[1481]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 05.

Contrairement au Montant A, la conception de l'article 12B du modèle de traité des Nations Unies n'impose pas de seuil minimum aux revenus ou aux bénéfices des contribuables[1482].

De plus, les résultats des études de l'UNMTC (Manuel d'épreuves et de critères de l'ONU) montrent que l'article 12B offre les recettes fiscales les plus élevées pour les pays en développement, en particulier lorsqu'il est appliqué avec un large champ d'application comprenant à la fois des ADS « pures » et des ADS « hybrides » avec un taux d'imposition de 4 %. L'ADS pur signifie exclusivement les services mentionnés au paragraphe 6 de l'article 12B, tandis que l'ADS hybride s'applique à une gamme plus large. Par conséquent, l'article 12B du modèle onusien fournit la solution idéale pour taxer les services numériques automatisés (ADS) pour les pays en développement, en particulier[1483].

De même, le G-24 a recommandé l´adoption de seuils de ventes brutes du Montant A au niveau le plus bas possible. Si les seuils sont fixés à un niveau moyen ou élevé, la majeure partie de ce pourcentage sera réattribuée à la juridiction où l'entreprise multinationale (EMN) a décidé de localiser ses bénéfices résiduels. Ce résultat va à l'encontre de l'objectif reconnu de redistribution des droits d'imposition aux juridictions de marché conformément au programme de travail[1484].

Malgré les critiques et les appels des organisations régionaux et internationaux tels que l'ATAF et le G-24 pour que les bénéfices réaffectés aux juridictions du marché soient d'au moins 35 % du bénéfice dit résiduel, la CM ne réaffecte enfin de compte que 25% du bénéfice résiduel aux juridictions du marché en vertu du montant A[1485].

[1482]- STARKOV Vladimir et JIN Alexis, « *A Tough Call? Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the Amount A and the UN Model Treaty Article 12B Régimes* », South Center et Coalition for Dialogue on Africa, 01 juin 2022, page 20.

[1483]- SOUTH CENTER, « *Joint workshop of the South Centre and the West African Tax Administration Forum (WATAF)* », 2022.

[1484]- G-24, « *Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)* », 09 novembre 2019.

[1485]- ATAF, « *Une nouvelle ère de règles fiscales internationales : Qu'est ce que cela signifie pour l'Afrique* », 08 octobre 2021.

De plus, un risque de double imposition est probablement élevé du fait de l´absence d´indications sur l'interaction entre ces règles, le Montant B, le pilier 2 (taxe minimale de 15 %), la TVA/TPS et les taxes sur les ventes[1486]. A cet égard, la chambre de commerce international (CCI) a recommandé un mécanisme coordonné et centralisé de règlement des différends qui soit mis en place pour tous les litiges qui concernes les aspects des piliers un et deux[1487].

1.2. La complexité accrue des règles de catégorisation des revenus

Si bien que la participation des pays émergeants et en développement, comme le Brésil aux discussions BEPS 2 devrait aboutir à un droit d'imposition équitable, une plus grande transparence et une incertitude réduite dans le processus de réforme, la solution à deux piliers est devenue extrêmement complexe et sera moins efficace[1488].

Tout d'abord, l'approche transaction par transaction proposée pour déterminer la source du chiffre d'affaires du Montant A (Pilier Un) exigent que les revenus d'un groupe doivent être triés par catégories afin que les éléments du revenu puissent être identifiés. De plus, l'affectation de ces bénéfices varie considérablement en fonction du facteur utilisé pour l'affectation[1489].

Cette tache pourrait être ingérable pour certaines entreprises comme celles de la logistique qui doivent gérer chaque jour des millions d'envois individuels dans le monde entier. En fait, les entreprises ne disposent généralement pas d'informations suffisantes sur le lieu d'utilisation de leurs produits ou services comme l'exigent les règles types et il semble

[1486]- HARRIS HOROVIZ CONSULTING & TAX LTD, "*Public Consultation Document – Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing - Our Comments*", 17 février 2022.

[1487]- International Chamber of Commerce (ICC), "*ICC comments in response to OECD public consultation document on the Draft Rules for Nexus and Revenue Sourcing under Pillar One Amount A*", février 2022.

[1488]- SOUTH CENTER, « *Joint workshop of the South Centre and the West African Tax Administration Forum (WATAF)* », 2022.

[1489]- TANDON Suranjali et RAO Chetan, « *Evaluating the Impact of Pillars One and Two* », Research Paper N°165, 4 October 2022, South Center, page 30.

inapproprié de demander de telles informations aux clients uniquement aux fins du Montant A[1490].

Par conséquent, les nouvelles règles pourraient entrainer des couts et des charges de mise en conformité supplémentaires pour les entreprises puisque des centaines d'informations peuvent devoir être collectés manuellement et numérisées. Ainsi, lors de la collecte de ces informations, des problèmes peuvent survenir, à savoir : les clients B2B peuvent ne pas vouloir fournir des données ; des négociations avec les clients alourdiront la relation et pourrait pousser les clients à tourner vers d'autres fournisseurs plus petits pour échapper à la charge administrative[1491].

En outre, la détermination du lieu d'utilisation de chaque licence vendue des biens numériques B2B (logiciels) pourrait être difficile en raison des problèmes évidents de confidentialité. De plus, de nombreux clients installent le logiciel sur un serveur central (licences logicielles flottantes mondiales), utilisé par les clients finaux dans le monde entier. Dans de tels cas, un accord séparé avec le client serait nécessaire pour garantir un report dédié par le client, ce qui est impossible d'appliquer vu que la charge administrative pesant sur les clients[1492].

Dans certains cas, un groupe visé peut ne pas être en mesure d'isoler la source pour chaque transaction (par exemple, le chiffre d'affaires restant, les composants, les services entre entreprises), et dans ce cas, une clé de répartition est fournie. En effet, il n'y a pas d'information sur la vente dans un marché donné, et il ne peut donc pas y avoir d'information sur le prix de vente de l'article pour un certain marché[1493].

[1490]- BDI, « *BDI comments regarding the OECD request for Consultation on Pillar One - Amount A* », 18 février 2022.

[1491]- ASSOCIATION OF GERMAN CHAMBERS OF COMMERCE AND INDUSTRY (DIHK), « *DIHK Statement on the OECD Public Consultation Document "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing"* », 18 février 2022.

[1492]- BREMER Sven, "*Siemens' response to Public Consultation Document Pillar I – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*", 18 février 2022.

[1493]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », Document de consultation publique, 4 février 2022 – 18 février 2022, page 06.

Lorsqu´aucun indicateur fiable n'a été identifié, la clé de répartition s'applique à la partie restante du chiffre d'affaires qui ne peut être déterminée au niveau de la transaction. Bien que l'utilisation des clés de répartition ait pour but d'alléger la charge administrative, le groupe en question doit justifier la provenance de son chiffre d'affaires. Néanmoins, la répartition des revenus se fait par élément, ce qui nécessite l'accès à l'enregistrement initial de la transaction pour répondre à la règle de la provenance. En fait, l'OCDE a expliqué que le groupe couvert n'est pas tenu de conserver ces données sur chaque élément. Au contraire, l'approche de la conformité se ferait au niveau des systèmes, et non au niveau de chaque transaction[1494].

Toutefois, la clé de répartition peut être utilisée lorsqu'elle est spécifiquement autorisée et lorsque l'entreprise multinationale a démontré qu'elle a pris des mesures raisonnables pour identifier un indicateur fiable, mais qu'elle ne peut pas le faire. De fait, il faut clarifier les cas dans lesquels une entreprise multinationale doit tenter d'identifier un indicateur fiable et comment elle doit documenter cet effort[1495].

A cet égard, la disposition qui exige aux fabricants de composants qu'ils déterminent leurs revenus en fonction du client final du produit fini établit une norme impossible à laquelle les EMN ne peuvent raisonnablement se conformer du fait que le contribuable qui a fabriqué le composant ne connaît pas la localisation du client final du produit fini du tiers[1496].

A titre d'exemple, « *des composants comme les semi-conducteurs sont vendus en vrac et incorporés et substantiellement transformés par des parties non liées en des produits totalement différents (par exemple, un téléphone mobile, un ordinateur, etc.) ou vendus en vrac à un tiers. Bien qu'il puisse exister une relation contractuelle entre le fabricant de composants et le distributeur de composants ou le fabricant de produits finis, il n'y a pas de relation contractuelle avec ou de visibilité sur les multiples niveaux de distributeurs,*

[1494]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », Document de consultation publique, 4 février 2022 – 18 février 2022, page 06.

[1495]- SCHUETTE Mark, « *Comments on OECD Public Consultation Document: Pillar One-Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », BDO, 17 février 2022.

[1496]- Information Technology Industry Council (ITI), "*ITI Response to Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*", 18 février 2022.

revendeurs ou détaillants de produits finis en aval. Ainsi, le contribuable qui a fabriqué le Composant ne connaît pas la localisation du Client Final du Produit Fini du tiers »[1497].

De fait, Information Technology Industry Council (ITI)[1498] a suggéré que les règles proposées pour les revenus des composants doivent être révisées à une norme que les entreprises peuvent raisonnablement et pratiquement respecter. A cet égard, il a été proposé que les revenus tirés d'une transaction de vente de composants soient réputés provenir d'une juridiction lorsque le composant est vendu au client direct du fabricant du composant de cet juridiction[1499].

The Asia Internet Coalition (AIC)[1500] a souligné dans ces commentaires que les règles proposées introduisent la subjectivité et seront difficiles à appliquer par les entreprises ce qui crée un potentiel important de différends et d'incertitude. De plus, l'approche transaction par transaction proposée est la plus irréaliste et inutilement lourde en raison du niveau de données requis qui n'est pas disponible dans le cours normal des affaires[1501].

Il se trouve qu'aucune donnée ou des données limitées ne soient disponibles pour les groupes couverts concernant l'emplacement où un bien numérique est utilisé. En effet, il est possible d'avoir des informations contradictoires ou inexacts [1502].

De plus, le volume de données requis est peu pratique du fait du nombre important de transactions qu'une EMN effectue chaque jour. De fait, il est souhaitable que les règles proposées permettraient l'utilisation de plusieurs indicateurs pour tenir compte des différentes données de localisation qui peuvent être disponibles dans le cours normal des

[1497]- Information Technology Industry Council (ITI), "*ITI Response to Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*", 18 février 2022.

[1498]- L'Information Technology Industry Council (ITI) est le premier défenseur mondial de la technologie, représentant les entreprises les plus innovantes au monde.

[1499]- Information Technology Industry Council (ITI), Ibid.

[1500]- The Asia Internet Coalition (AIC) est une association industrielle des principales entreprises de l'Internet et de la technologie dans la région Asie-Pacifique.

[1501]- SCHULTZ Catherine, « *Business Roundtable comments on OECD public consultation document, "Pillar One-Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing"* », 2022.

[1502]- UNITED STATES COUNCIL FOR INTERNATIONAL BUSINESS (USCIB), "*USCIB comments on the OECD Public Consultation Document "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 17 février 2022.

activités de l'entreprise comme celles adoptés dans les lignes directrices de la TVA notamment dans les transactions B2B et B2C. Ces lignes sont fondées sur le principe de destination de l'imposition dans la juridiction de consommation et sont actuellement utilisées et comprises par les entreprises multinationales et les administrations fiscales du monde entier[1503].

A titre d'exemple, les indicateurs de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à savoir : l'adresse de facturation, l'adresse de contact, l'adresse de la carte de crédit comme indicateurs fiables pour les transactions de services d'entreprise à consommateur et d'entreprise à entreprise [1504].

De plus certains modèles commerciaux facturent par clic, d'autres par impression et d'autres par coût par acquisition, et ces modèles peuvent changer à l'avenir[1505].

L'entreprise américaine « *Business Roundtable* » a exprimé son inquiétude en ce qui concerne : « *les services publicitaires, car il y a une grande quantité de données requises (les clics et les impressions se comptent par milliards), et il y a des questions sur les systèmes en place pour suivre les données clic par clic ou impression par impression : lié les parties contractantes à leur société mère peut ne pas être possible (c'est-à-dire qu'une société affiliée dans une juridiction peut opérer sous un nom sans rapport avec celui de sa société mère) ; les informations sur les effectifs clients ne sont pas commerciales et ne permettent pas de mieux répondre à la question du lieu d'utilisation des services que d'autres informations telles que les indicateurs de TVA ; l'employé contractuel du client commercial peut ne pas avoir accès aux informations pertinentes ou peut avoir des raisons professionnelles valables de ne pas vouloir partager ce type d'informations avec le groupe couvert* »[1506].

Le projet de règles du Montant A n'a pas montré comment des données telles que l'effectif d'une entreprise cliente doivent être obtenues et vérifiées, et comment la qualité des

[1503]- SCHULTZ Catherine, « *Business Roundtable comments on OECD public consultation document, "Pillar One-Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing"* », 2022.

[1504]- PAINE Jeff « *Asia Internet Coalition (AIC) Comments on Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 2022.

[1505]- UNITED STATES COUNCIL FOR INTERNATIONAL BUSINESS (USCIB), Ibid.

[1506]- SCHULTZ Catherine, Ibid.

données doit être assurée[1507]. De fait, les entreprises devraient être autorisées à utiliser les données de localisation disponibles dans le cours normal des affaires (par exemple, la localisation de l'appareil, l'emplacement de l'adresse IP[1508].

En outre, en raison de la limitation ou l'absence de données sur l'emplacement d'un client qui utilise les services cloud B2B, certaines entreprises ont suggérés d'autoriser l'utilisation de données de localisation d'accès qui sont disponibles dans le cours normal des affaires {par exemple, les données de localisation indiquant où un client a accédé à certaines interfaces de services cloud pour prévenir les fraudes ou les abus (données d'interface)[1509].

Bien que le groupe couvert ne soit pas tenu de conserver ces données sur chaque élément et que l'approche de la conformité se situe au niveau du système, et non pas au niveau d'une transaction individuelle, sans les données sur chaque élément, il est difficile d'évaluer la fiabilité des approches de conformité des entreprises[1510].

En tous les cas, The German Federal Chamber of Tax Advisers[1511] a fait valoir que les règles types devraient préciser que, dans la mesure où l'EMN soumise au montant A à fait de son mieux pour se conformer aux règles de détermination de la source du revenu, la charge de la preuve que l'EMN n'a pas pris toutes les mesures raisonnables ou que les recettes doivent être répartis différemment incombe à l'administration fiscale qui conteste la répartition des bénéfices effectuée par l'EMN[1512].

Par ailleurs, le BDI a noté qu'il existe une différence de terminologie entre client et client final, ce qui entraîne des difficultés de classification. Généralement, les entreprises

---

[1507]- DIGITALEUROPE, « *DIGITALEUROPE's Submission to the OECD Public Consultation: Pillar One– Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 17 février 2022.

[1508]- SCHULTZ Catherine, Ibid.

[1509]- SCHULTZ Catherine, Ibid.

[1510]- International Chamber of Commerce (ICC), "*ICC comments in response to OECD public consultation document on the Draft Rules for Nexus and Revenue Sourcing under Pillar One Amount A*", février 2022.

[1511]- « *La Chambre fédérale allemande des conseillers fiscaux, dénommée : « Bundessteuer beraterkammer » ou « BStBK » représente les intérêts de près de 99 000 conseillers fiscaux agréés en Allemagne auprès du Bundestag, du Bundesrat, des ministères fédéraux, les plus hauts échelons de la fonction publique, les tribunaux et les institutions de l'UE et de l'OCDE* ».

[1512]- GERMAN FEDERAL CHAMBER OF TAX ADVISERS, "*Public Consultation Document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*", 18 février 2022.

peuvent identifier les destinataires de leurs marchandises (livrés à) et les destinataires des factures (vendus à), mais pas leur client final[1513].

En outre, l'imposition des EMN fondée sur la participation des utilisateurs ne s'appliquerait probablement qu'à certains modèles d'entreprises fortement tributaires de la participation des utilisateurs comme la publicité en ligne, les plateformes de médias sociaux, les moteurs de recherche et les marchés en ligne. Il se trouve que la participation des utilisateurs est considérée comme représentant une contribution significative à la création de valeur et ne s'applique qu'au revenu attribuable à cette participation[1514].

Il ressort de l'étude de PETKOVA et GREIL (2022) que la caractérisation du revenu nécessite un examen régulier au cas par cas et également chaque année en raison d'éventuelles modifications de la structure du groupe. Le résultat serait alors une décision subjective, parfois prise différemment par 137 États. Le fait qu'un groupe avec toutes ses entreprises réparties dans le monde entier soit contrôlé simultanément par toutes les administrations fiscales concernées afin de pouvoir prendre cette décision subjective constitue déjà un défi insurmontable[1515].

Par ailleurs, nonobstant la liste actuelle des catégories de transactions du Montant A, il faut s'attendre à ce que de nouveaux modèles commerciaux apparaîtront au fil du temps. Il est évident qu'elles nécessiteraient des catégories supplémentaires de transactions et une complexité supplémentaire associée qui compliquerait d'avantage l'application de règles du Montant A[1516].

[1513]- BDI, Ibid.

[1514]- NATIONS UNIES, Committee of Experts on International, Cooperation in Tax Matters, « *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report* », page 05.

[1515]- PETKOVA Kunka et GREIL Stefan, „*Wer wird Amount A zahlen? Qualitative vs. quantitative Ansätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung unter Säule 1 des Zwei-Säulen-Projekts*", avril 2022, page 03.

[1516]- UNITED STATES COUNCIL FOR INTERNATIONAL BUSINESS (USCIB), "*USCIB comments on the OECD Public Consultation Document "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 17 février 2022.

1.3. Un changement de paradigme dans l'imposition des entreprises multinationales

L'analyse du Montant A a montré que ces nouvelles règles « *marquent un changement de paradigme dans la fiscalité internationale. Il a innové dans de nombreux aspects différents la façon dont les entreprises multinationales sont imposées, tels que l'introduction d'une répartition par formulaire mondial, l'attribution de droits d'imposition par le biais d'un traité multilatéral et le règlement multilatéral des différends à grande échelle, pour n'en citer que quelques-uns. Chacun d'eux présente de nouveaux concepts que les administrations fiscales devront éventuellement apprendre* »[1517].

Les professeurs Richard Collier et Michael Devereux ont fait observer que les nouvelles règles BEPS 2 marquent une nouvelle répartition partielle des recettes par rapport au marché ou à la demande (plutôt que d'être aussi exclusivement basés sur l'offre ou la production que dans le système existant). Elles présentent, en effet, les premières étapes multilatérales sérieuses d'un changement de paradigme relatif au système mondial de répartition des revenus[1518].

Ce ne sont pas seulement les règles de prix de transfert et d'attribution des bénéfices d'ES basées sur les conventions fiscales internationales qui sont modifiées ici. La nouvelle approche modifie également partiellement le concept de lien existant de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ce qui signifie que le changement de la méthode dont on impose les EMN est fondamentale pour le système fiscal international existant dans son ensemble[1519].

De fait, l'acquisition de connaissances pratiques peut être d'une grande importance, notamment pour les agents du fisc des pays en développement, quand bien même que certains aspects comme le règlement multilatéral obligatoire et contraignant ont été réitéré par plusieurs pays en développement ainsi que par des groupements tels que le G 24, dont

[1517]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », SOUTH CENTRE, 26 JULY 2022, Research paper 161, page 23.

[1518]- COLLIER Richard et DEVEREUX Michael, « *Pourquoi c'est vraiment un si gros problème* », Centre de fiscalité des entreprises de l'Université d'Oxford, 02 juillet 2021.

[1519]- COLLIER Richard et DEVEREUX Michael, Ibid.

l'Algérie fait partie. Cela est dû au fait que la plupart des régimes juridiques nationaux ne le permet pas pour des raisons de souveraineté[1520].

En outre, « *bien que les règles de détermination des sources de revenus soient les mêmes pour les vendeurs de composants et les distributeurs indépendants vendant des produits finis, il existe des différences entre les deux lorsque les multinationales ne peuvent pas déterminer un indicateur. En cas de composantes, les multinationales devront appliquer la clé de répartition globale. Cependant, en cas de produits finis, il est possible d'appliquer des clés de répartition régionales ou des clés de répartition par juridiction à faible revenu* »[1521].

Néanmoins, avant la répartition du chiffre d'affaires sur la base de la clé de répartition, le groupe visé devrait prendre des mesures raisonnables pour appliquer la règle d'exclusion qui exige à l'EMN d'identifier une juridiction ou un groupe de juridictions d'où l'on peut raisonnablement supposer que le chiffre d'affaires provenait. A cet égard, la règle d'exclusion s'applique de deux façons. Premièrement, lorsque le groupe visé a une connaissance réelle que le bien ou le service n'est pas fourni à certaines juridictions. Deuxièmement, lorsque le Groupe visé a une connaissance réelle (par exemple, à partir du contrat ou du client) que le bien ou le service est finalement consommé dans un ensemble spécifique de juridictions, alors l'attribution serait en fonction de l'effectif uniquement dans cet ensemble de juridictions, et toutes les autres juridictions peuvent être retirées de l'attribution[1522].

Cependant, solliciter l'effectif des clients, et toute autre mesure qui oblige les clients à fournir aux entreprises leurs données commerciales non publiques, est inapproprié selon Information Technology Industry Council (ITI). Cela est justifié par le fait que les informations sur les effectifs clients ne sont pas commerciales et à la difficulté d'avoir accès aux informations pertinentes lorsque les entreprises clientes refusent de partager ce type

[1520]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », page 25.

[1521]- International Chamber of Commerce (ICC), "*ICC comments in response to OECD public consultation document on the Draft Rules for Nexus and Revenue Sourcing under Pillar One Amount A*", février 2022.

[1522]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 29.

d'informations avec le groupe couvert, car cela leur coûte cher et révèle des informations confidentielles à une autre entreprise. En conséquent, cela rend la conformité du groupe couvert dépendante de tiers qui ne sont pas sous son contrôle[1523].

Toutefois, certains commentateurs ont été préoccupées par le fait que l'application de la règle d'exclusion est une condition préalable à l'utilisation de toute clé de répartition. Il se trouve que les EMN, dans leurs efforts pour réduire leurs charges de conformité, utilisent de manière inappropriée cette règle hautement subjective et impossible à auditer. L´objectif est de réduire considérablement le nombre de juridictions auxquelles les revenus seront alloués lorsque la clé de répartition choisie est appliquée. Par conséquent, il a été recommandé l'élimination de cette règle hautement préjudiciable aux pays en développement vu que les revenus qui proviennent de ces derniers seront sans doute artificiellement réaffectés aux pays développés[1524].

Par ailleurs, à la différence de la mise en œuvre de l'art 12B qui nécessite uniquement que deux pays intéressés négocient un accord bilatéral, les nouvelles règles d'administration et de règlement des différends du Montant A au niveau national nécessiteront une coopération fiscale internationale par le biais d'un instrument multilatéral[1525].

De fait et compte tenu de la primauté de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des règles types sur les dispositions des traités bilatéraux, ces dispositions devront être conciliée avec ces traités dans la mesure du possible, même s'il est reconnu que les règles types de lien s'appliqueraient uniquement aux fins du montant A. En effet, le projet de règles types sur le Montan A n'a pas clarifié la relation entre ces règles et les règles de source en vertu de la législation nationale et/ou des traités internationaux[1526].

[1523]- Information Technology Industry Council (ITI), "*ITI Response to Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*", 18 février 2022.

[1524]- BMG, « *Comments on pillar 1 draft model rules for nexus and revenue sourcing* », 18 février 2022.

[1525]- STARKOV Vladimir et JIN Alexis, « *Un choix cornélien ? Comparaison des recettes fiscales à engranger par les pays en développement au titre des régimes du Montant A et de l'Article 12B du Modèle de convention des Nations Unies* », le South Centre et la Coalition pour le dialogue sur l'Afrique, 1 juin 2022, page 11.

[1526]- PWC International, « *Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 18 février 2022.

2. L'effet incertain du Pilier deux sur les pratiques de transferts et de localisation de bénéfices

En ce qui concerne le Pilier deux, la mise en œuvre des nouvelles règles GloBE auraient certainement un impact sur l'attribution des droits d'impositions des bénéfices des EMN[1527].

Bien que le Pilier deux vise à réduire les écarts de taux effectifs d'imposition entre juridictions, principales causes de transfert de bénéfices, la Cadre inclusif reconnait qu'il est difficile d'anticiper de manière exacte l'effet du Pilier sur les pratiques des entreprises en matière de transferts et de localisation de bénéfices. Cela est dû au fait que les dispositifs de transfert de bénéfices sont très complexes et propres à chaque entreprise[1528]. Par ailleurs, les EMN seraient moins incitées à déplacer leurs bénéfices dans des paradis fiscaux.

2.1. La negligence des principes directeurs dans l'élaboration des règles GloBE

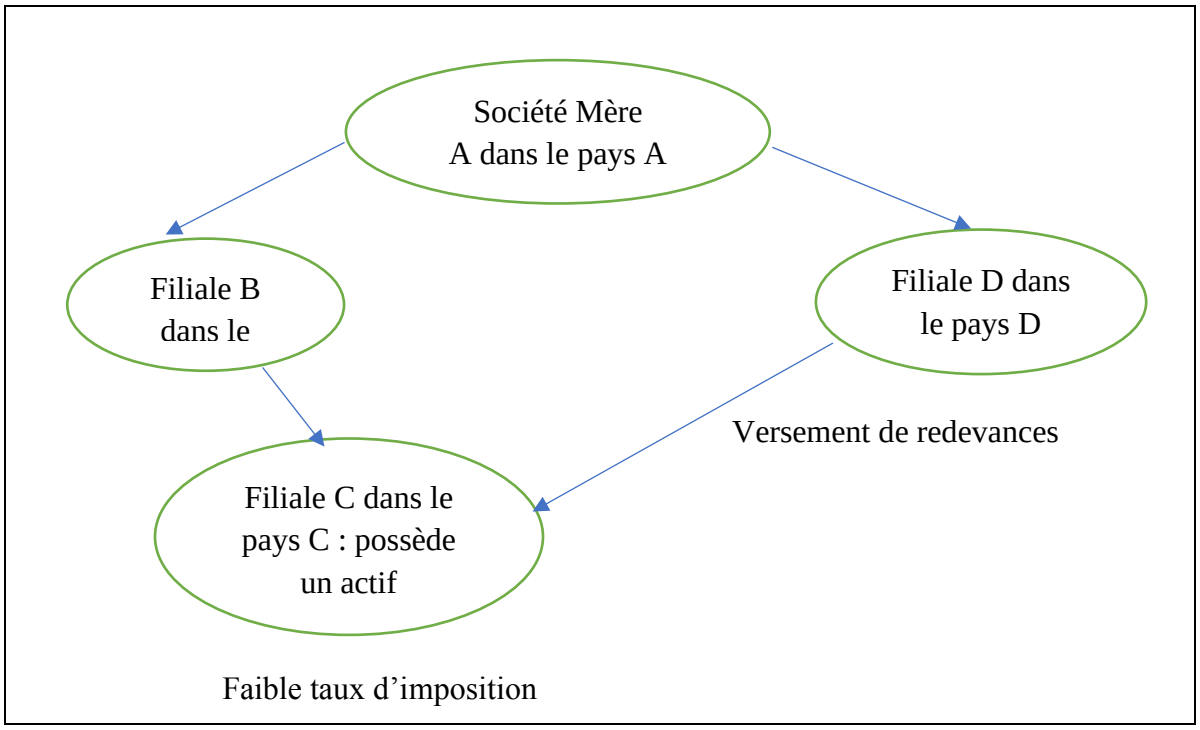
Dans le cadre du projet BEPS, un principe directeur a été adopté stipulant que le profit est, et devrait être imposé là où les activités économiques qu'elles le génèrent sont réalisées et où la valeur est créée[1529]. Toutefois, cette affirmation n'a pas été respecté dans l'élaboration des règles GloBE. L'exemple suivant illustre cette contrariété[1530] :

[1527]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », 2020, page 31.

[1528]- OCDE. Ibid

[1529]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, « *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal* », page 02.

[1530]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, Ibid, page 03.



« Une société mère A résidante dans le pays A, ait une filiale B, résidante dans le pays B. B a une filiale C, résidante dans le pays C, qui possédé un actif incorporel. Le pays C a un faible taux d'imposition. A a également une filiale distincte D, résidante dans le pays Supposant que D verse une redevance à C pour l'utilisation de l'actif. En vertu des règles GloBE, le profit généré par C pourrait être imposé principalement par A, B ensuite par D. En appliquant la règle d'inclusion de revenu RDIR c'est A (la société mère ultime[1531]) et B

[1531]- « *L'expression « Entité mère ultime » désigne une Entité constitutive d'un Groupe d'entreprises multinationales qui remplit les critères suivants :*

- *elle détient directement ou indirectement une participation suffisante dans une ou plusieurs autres Entités constitutives de ce Groupe d'entreprises multinationales de sorte qu'elle est tenue d'établir des États financiers consolidés selon les principes comptables généralement utilisés dans sa juridiction de résidence fiscale, ou serait tenue de le faire si ses participations étaient cotées en bourse dans sa juridiction de résidence fiscale ; et*
- *aucune autre Entité constitutive d'un tel Groupe d'entreprises multinationales ne détient directement ou indirectement une participation décrite à l'alinéa (i) supra dans l'Entité constitutive susmentionnée* ».

OCDE, « *Action 13 : Dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, page 09.

(la société mère immédiate) ont le droit d'imposer le revenu de la filiale C. Toutefois, à titre subsidiaire, D pourrait aussi imposer l'impôt en vertu de la règle du paiement sous-imposé RPII. Par ailleurs, la justification de l'imposition dans les deux cas n'est pas fondée sur l'affirmation selon laquelle la valeur y est créée » [1532].

Par ailleurs, l'EMN pourrait être inciter à restructurer son siège en le déplacent dans un pays qui n'adoptait pas les règles GloBE qui serait E par exemple. D'une part, C serait devrait appartenir à E et l'impôt minimum sera évité et d'autre part, D pourrait refuser une déduction pour le paiement effectué à C. Cependant, si le paiement soit dévié vers E et le taux effectif du pays E et supérieur au taux minimum, alors le paiement à E ne serait pas soumis à l'impôt GloBE[1533].

Lorsqu'il s'agit de l'utilisation des documents comptables des EMN pour la détermination des bénéfices imposables dans l'approche OCDE, il nous parait peu probable quels soient efficace afin d'identifier le transfert de bénéfices[1534].

A titre d'exemple « *une multinationale qui réalise un profit de 100 euros dans le pays A, mais qu'elle transfert 30 euros de ce profit vers un pays avec un taux d'imposition nul sur les bénéfices par le biais d'un paiement de redevances ou d'un intérêt. Dans tous les cas, le bénéfice imposable en A sera 70 euros du fait qu'il n'existe aucune raison de supposer que le bénéfice comptable déclaré serait différent à 70 euros* ». En outre, la possibilité offerte au EMN de faire des ajustements à leur comptabilité financière pourrait être exploitée pour des abus[1535].

[1532]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, « *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal* », page 12.

[1533]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John ibid.

[1534]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, Ibid, page 17.

[1535]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, Ibid.

2.2. Le privilège disproportionné des pays développés au détriment des pays en développements

Les règles GloBE ne s'appliquent qu'aux entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires mondial est d'au moins 750 millions d'euros. Cette limite du seuil d'imposition exclura de nombreuses EMN qui ont une présence significative dans les pays en développements. Ils exonèrent également les entités constitutives si le revenu global de GloBE est inférieur à 1 million d'euros et les revenus inférieurs à 10 millions d'euros dans le pays concerné[1536].

En fait, « *ces exonérations et exclusions ont pour effet combiné de réduire l'assiette fiscale GloBE et de minimiser les recettes à percevoir en vertu des règles. Ils créent également un double régime dans lequel des règles différentes peuvent s'appliquer aux EMN* »[1537].

De plus, le nouveau mécanisme d'impôt minimum mondial modifie largement le système fiscal international du fait qu'il a donné lieu au Etats de résidence des EMN un droit primaire de récupérer les impôts sur les bénéfices sous imposés réalisés à l'étranger par des filiales ou des établissements stables liées[1538].

A titre subsidiaire, les règles GloBE allouerait également des droits d'impositions au pays à partir duquel un paiement est effectué[1539].

« *Le GloBE répartit les droits d'imposition de ces bénéfices sous-imposés selon ses règles de priorité. En termes d'équité, le droit de priorité devrait aller d'abord au pays où ils sont gagnés, ensuite au pays de résidence et troisièmement à toute juridiction intermédiaire. Cependant, les règles de priorité de GloBE sont inversées. Le pays où les*

[1536]- EZE Emmanuel, PICCIOTTO Sol, ASHFAQ AHMED Muhammad, CHOWDHARY Abdul Muheet, MICHEL Bob et FACCIO Tommaso, « *The GloBE Rules: Challenges for Developing Countries and Smart Policy Options to Protect Their Tax Base* », page 03.

[1537]- EZE Emmanuel, PICCIOTTO Sol, ASHFAQ AHMED Muhammad, CHOWDHARY Abdul Muheet, MICHEL Bob et FACCIO Tommaso, Ibid.

[1538]- RAINGEARD DE LA BLETOERE Emmanuel et GUILLAUME GLON, *« La révolution de la fiscalité internationale n'est pas pour 2020 : rendez-vous l'année prochaine ?* », page 02.

[1539]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, Ibid, page 05.

bénéfices sont réalisés vient en dernier, le pays de résidence l'avant-dernier, et la priorité d'imposition est donnée aux pays qui offrent des taux d'imposition bas pour encourager le transfert des bénéfices vers des entités intermédiaires. En effet, les règles entrent en vigueur une fois que le revenu attribué aux entités d'un groupe dans un pays est soumis à un taux d'imposition effectif inférieur à 15 % »[1540].

Selon un classement des Nations Unies, seulement 11 EMN qui sont couvertes par les règles GloBE, ont une société mère résidant dans une juridiction en développement. Il s'agit en fait des pays à revenu intermédiaire supérieur comme le Brésil, la Chine, l'Inde et l'Afrique du Sud, et aucun pays moins avancé n'est inclus[1541].

Cependant, la mise en œuvre des règles GloBE selon une étude du South Centre n'empêcherait pas le transfert de bénéfices hors des pays source. Cela dit que la problématique de l'érosion de la base d'imposition des pays en développement ne sera pas résolue par le biais des règles GloBE. De fait, ces pays devraient adopter des choix politiques plus appropriés pour protéger leur assiette fiscale[1542].

De plus, les taux d'imposition des pays en développement comme les pays africain se situent entre 20 et 35%. Cela dit qu'ils sont généralement tous supérieurs à la moyenne proposée par l'OCDE qui est de 15%[1543].

Une étude faites sur les pays africains afin d'évaluer l'application du Pilier deux dans ces pays à révéler que l'applications d'un taux de 15% présente une « *opportunité pour les pays ayant un taux d'imposition effectif faible et d'un risque pour ceux qui ont adopté un taux d'imposition effectif élevé. Par conséquent, l'établissement d'un taux d'imposition de 15*

[1540]- EZE Emmanuel, PICCIOTTO Sol, ASHFAQ AHMED Muhammad, CHOWDHARY Abdul Muheet, MICHEL Bob et FACCIO Tommaso, « *The GloBE Rules: Challenges for Developing Countries and Smart Policy Options to Protect Their Tax Base* », page 02.

[1541]- EZE Emmanuel, PICCIOTTO Sol, ASHFAQ AHMED Muhammad, CHOWDHARY Abdul Muheet, MICHEL Bob et FACCIO Tommaso, Ibid, page 04.

[1542]- EZE Emmanuel, PICCIOTTO Sol, ASHFAQ AHMED Muhammad, CHOWDHARY Abdul Muheet, MICHEL Bob et FACCIO Tommaso, Ibid, page 01.

[1543]- AMAGLO Kokou Essegbe, KOUEVI Tsotso et ADJEYI Kodzo Senyo, « *Global Minimum Taxation of Multinationals: Opportunities and risks for some African States* », South Centre, Tax Cooperation Policy Brief, N°32, 30 mai 2023.

% pour les multinationales non-résidentes constitue une opportunité pour certains pays africains en ce qu'il leur offre la possibilité de bénéficier de recettes fiscales supplémentaires. Mais pour que cette réforme soit bénéfique à tous, il faut que le taux effectif minimum d'imposition soit porté à 20 % au moins, comme l'a demandé le Forum de l'administration fiscale africaine (ATAF) »[1544].

Certains chercheurs qui contestaient les règles GloBE soulignaient que les pays sont incités à ne pas joindre le Cadre inclusif ce qui pourrait inciter les EMN à déplacer leur siège dans ces pays afin d'éviter des impôts et des obligations fiscales supplémentaires. Toutefois, le deuxième aspect des règles GloBE (l'impôt sur les paiements érodant l'assiette) répond en fait à cette distorsion pour obliger les pays à adopter le GloBE[1545].

Enfin, le South Centre a recommandé aux pays en développement de concevoir de nouvelles mesures anti-BEPS telles que le refus de déduction des paiements aux juridictions à faible fiscalité afin de protéger leur assiette fiscale et de s'assurer qu'ils ne sont pas affectés négativement par la mise en œuvre du Règles GloBE par les pays développés[1546].

2.3. La problématique de l'interaction entre les nouvelles règles d'impositions

Le G-24 à souligner qu'au moins trois normes différentes relatives à l'attribution des bénéfices figurent dans les conventions fiscales existantes sous la forme de l'article 7 du modèle onusien, de l'article 7 du modèle de l'OCDE (avant la mise à jour de 2010) et l'actuel article 7 du modèle de l'OCDE[1547].

A ces règles, s'ajouteraient les nouvelles règles des deux piliers BEPS et l'art 12B de l'ONU. Par conséquent, toute nouvelle règle d'attribution des bénéfices doit tenir compte de

[1544]- AMAGLO Kokou Essegbe, KOUEVI Tsotso et ADJEYI Kodzo Senyo, Ibid.

[1545]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, « *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal* », page 02.

[1546]- EZE Emmanuel, PICCIOTTO Sol, ASHFAQ AHMED Muhammad, CHOWDHARY Abdul Muheet, MICHEL Bob et FACCIO Tommaso, Ibid, page 08.

[1547]- G-24, « *Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)* », 09 novembre 2019.

ces différentes versions de l'article 7 et de leur interaction avec les nouvelles règles proposée de l'OCDE et de l'ONU pour toute juridiction particulière[1548].

Au cours de la consultation publique organisée en décembre 2019, un grand nombre d'EMN ont souligné la nécessité de prévoir des mesures de simplification destinées à réduire la complexité et à alléger la charge administrative associées au respect des règles GloBE[1549].

Par ailleurs, le Cadre inclusif reconnait que les nouvelles dispositions fiscales prévues par les deux piliers exigent des obligations déclaratives qui aura certainement un coût pour les entreprises multinationales comme pour les pouvoirs publics (en termes de temps passé et de nécessité d'adapter les procédures et les systèmes informatiques existants) [1550].

Toutefois, ce coût sera compensé par le fait que les entreprises multinationales plus petites et moins rentables échapperont au champ d'application des propositions, et par l'inclusion éventuelle dans la conception définitive des propositions de nouveaux mécanismes, comme des systèmes d'administration simplifiés et centralisés[1551].

Enfin, comment déterminer le bénéfice dans le cas où les comptes consolidés n'existaient pas et dans le cas ou des normes comptables différentes sont utilisées pour différentes entités au sein de l'EMN[1552].

Cependant, l'approche du Comité fiscal des Nations Unies basée sur une retenue à la source imposée sur le montant brut des paiements en contrepartie des services numériques automatisés nous parait plus efficace comme méthode d'imposition. Elle permet, en effet de simplifier la conformité pour les entreprises fournissant de tels services dans un autre Etat, du fait qu'elles ne seraient pas tenues de calculer leurs bénéfices nets ou de présenter des déclarations fiscales, à moins qu'elles n'optent pour l'imposition sur la base du revenu net[1553].

[1548]- G-24, « *Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)* », 09 novembre 2019.

[1549]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », 2020, page 30.

[1550]- OCDE, Ibid, page 37.

[1551]- OCDE, Ibid, page 37.

[1552]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 08.

[1553]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 06.

De plus, en 2017, les États-Unis ont adopté le régime relatif aux revenus mondiaux générés par des actifs incorporels faiblement imposés (« GILTI »). Il prévoit un niveau minimum d'imposition sur les revenus de source étrangère d'un groupe d'EMNE sans limitation de seuil. Le taux effectif de la taxe GILTI est actuellement fixé à 13.125 % et sera porté à 16.4 % en 2026. Toutefois, les dispositions du GILTI et du Pilier Deux se chevauchent[1554].

Le Cadre inclusif reconnait qu'au niveau technique, il faudra étudier plus en détail comment coordonner les interactions entre la taxe GILTI et les règles GloBE. De fait, il faut réfléchir à l'application coordonnée de la taxe GILTI aux sociétés mères intermédiaires américaines de groupes étrangers ayant leur siège dans des pays qui appliquent une RDIR[1555].

En outre, s'agissant de l'approche de l'ONU, l'inclusion de la disposition 12B dans les traités entraînera des taux d'imposition variables d'une juridiction à l'autre, ce qui peut entrainer ainsi des problèmes de conformité pour les entités multinationales. En outre, l'article 12B n'interdit pas expressément l'imposition de toute mesure unilatérale. Cela pourrait créer des complexités et de l'incertitude dans les cas où l'article 12B et des taxes numériques unilatérales comme le prélèvement de péréquation coexistent. Par exemple, l'article 12B est axé sur des services numériques automatisés spécifiques. Il y a une possibilité que des pays imposent également des prélèvements unilatéraux pour couvrir des services autres que les services numériques automatisés ce qui entraîne une complexité supplémentaire[1556].

Enfin, le G-24, dont l'Algérie fait partie a suggère des règles justes et simples, capables d'être mises en œuvre efficacement par les pays en développement comme celles de l'ONU. Il a considéré que les approches flexibles d'attribution des bénéfices basées sur une formule couplées à un mécanisme de retenue à la source, peuvent être une solution simple pour

[1554]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », 2020, page 22.

[1555]- OCDE, Ibid, page 22.

[1556]- The Dialogue, "*Taxation of digitalized economy: Analysing the United Nations Article 12B Solution* », Economic Laws Practice (ELP), 01 avril 2021, page 02.

relever le défi du lien lié à la numérisation, en particulier compte tenu du niveau de ressources et de capacité des pays en développement[1557].

Sous-section 2 : L'évaluation de la mise en œuvre des deux approches (OCDE et ONU) dans les pays en développements

L'OCDE estime que les activités d'optimisation fiscale des grandes entreprises privent chaque année les États de 100 à 240 milliards USD, soit 4 à 10 % des recettes fiscales provenant de l'imposition des bénéfices des sociétés à l'échelle mondiale. Les pays en développement sont le plus affecter de façon disproportionnée que les économies développées[1558].

Selon la méthode Atlas de la Banque mondiale, les pays en développement sont définis comme ceux dont le RNB par habitant (monnaie locale courante) est inférieur ou égal à 12 535 USD en 2019[1559].

La banque mondiale indique qu'en 2019 l'Algérie a rétrogradé de la catégorie intermédiaire supérieur à celle d'intermédiaire inférieur[1560].

1. L'analyse des gains perçues en termes de recettes fiscales pour les pays en développements

La solution à deux piliers négociés dans le cadre intégré sera présentée aux pays en développement pour une décision sur la mise en œuvre. A ce stade, l'analyse des nouvelles règles devrait être de manière exhaustive, en tenant compte des caractéristiques et de l'orientation du forum même où elle a été négociée, à savoir au sein de l'OCDE qui a pour but de défendre les intérêts des pays riches[1561].

[1557]- G-24, « *Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)* », 09 novembre 2019.

[1558]- OCDE, « Relever les défis fiscaux soulvés par la numérisation de l'économie », juillet 2021, page 09.

[1559]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 05.

[1560]- ALGERIE ECO, « *Classification des pays en fonction de leur revenu : L'Algérie à la catégorie intermédiare inférieure* », 04 juillet 2020, disponible à l'adresse, algérie-eco.com.

[1561]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », page 19.

1.1. Les estimations de bénéfices réaffectées aux pays sources par le biais des deux piliers/OCDE

Bien que l'imposition minimum mondiale vise principalement à lutter contre les paradis fiscaux les plus agressifs, elle devrait essentiellement profiter aux pays riches et l'UE qui leur permettra de bénéficier de plus des 2/3 des revenus que cette taxe mondiale crée[1562].

Une étude a montré que les revenus les plus élevés proviendraient des iles Vierges britanniques, de Porto Rico, d'Irlande, des Bermudes, des iles Caïmans, du Luxembourg, des Pays Bas et de Singapour dont les plus grands bénéficiaires seraient la Chine et les Etats Unis[1563].

En outre, l'OCDE a estimé l'effet combiné des deux piliers et du régime GILTI aux États-Unis de 60 à 100 milliards USD par an[1564].

L'OCDE estime qu'en vertu du premier pilier, les droits d'imposition sur plus de 125 milliards de dollars de bénéfices seront réaffectés chaque année aux juridictions du marché. Néanmoins, le G2O craignaient que bon nombre des règles qui ont été conçues peuvent réduire considérablement le montant des bénéfices pouvant être alloués et même, dans certaines situations, limiter ou réduire les bénéfices que les pays en développement imposent en vertu des règles existantes[1565].

De plus, KIMBERLY A.Clausing estime qu'un impôt minimum par pays entraînerait des augmentations beaucoup plus importantes de l'assiette fiscale américaine une taxe par pays au même taux réduit les bénéfices des paradis de 23 à 31 pour cent, ce qui se traduit par des gains plus importants de revenus américains[1566].

[1562]- HARNIK Andrew, « *Impôt mondial minimum : «Jour historique» à l'OCDE «pour une plus grande justice fiscale*», AFP LIBERATION, publié le 02/07/2021.

[1563]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, « *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal* », page 04.

[1564]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* »,2020, page 25.

[1565]- G24, "*Comments of the G-241ontheProgress Report on Amount A of Pillar One* ", 2022.

[1566]- KIMBERLY A.Clausing, « Transfert de bénéfices avant et après la Loi sur les réductions d'impôt et l'emploi », page 12.

Les intérêts des pays en développements n'ont pas été pris en compte dans le processus de réforme vu que l'impôt minimum effectif mondial a été établie par les pays riche de la planète (G7).

Par ailleurs, le Pilier un ne s'applique que sur un nombre restreint d'EMN qui ont un chiffre d'affaires élevé. Selon l'OCDE, 85 à 90 % des groupes multinationaux sont exclus de son champ d'application tout en couvrant 90 % des revenus des groupes de sociétés[1567].

L'OCDE a souligné que l'utilisation d'une approche par étapes qui permet au fil du temps de rendre les règles plus faciles à gérer pour les administrations fiscales et les entreprises, en leur permettant d'acquérir une expérience pratique avant d'élargir le champ d'application à un nombre plus élevé d'EMN[1568].Toutefois, certains ONG ont plaidé en faveur d'une application plus étendue à un nombre plus large d'activités[1569].

Les pays en développement dont les bénéfices sont réellement réalisés n'en bénéficient que seulement de 3 %[1570], ce qui constitue une nouvelle forme de colonialisme économique a dénoncé l'ONG Oxfam. « *Il est absurde que le G7 prétende qu'il « révise » un système fiscal mondial brisé en établissant un taux minimum mondial d'imposition des sociétés qui est similaire aux taux réduits pratiqués par les paradis fiscaux comme l'Irlande, la Suisse et Singapour* »[1571].

Gabriela Bucher, directrice exécutive d'Oxfam International, a déclaré que « *les nouvelles règles visant à obliger les multinationales à payer des impôts là où elles réalisent leurs ventes et leurs bénéfices ne s'appliqueront qu'à 100 des sociétés les plus rentables, et des échappatoires pourraient permettre à de gros contrevenants comme Amazon de s'en tirer. L'accord que veut l'OCDE est biaisé en faveur des riches et totalement injuste. C'était*

[1567] - RAINGEARD DE LA BLETOERE Emmanuel et GUILLAUME GLON, *« La révolution de la fiscalité internationale n'est pas pour 2020 : rendez-vous l'année prochaine ?* », page 01.

[1568]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », 2020, page 12.

[1569]- OXFAM INTERNATIONAL, « *L'accord mondial sur l'impôt sur les sociétés est loin d'être équitable : OXFAM* », publié le 05/06/2021.

[1570]- SCOOP WORLD, «*OECD Inclusive Framework Agrees Two-pronged Tax Reform And 15 Percent Global Minimum Tax: Oxfam Reaction* », publié le 02/07/2021.

[1571]- OXFAM INTERNATIONAL, Ibid.

une occasion unique de construire un monde profondément plus égalitaire où les plus riches paient leur juste part d'impôt » [1572].

En revanche, l'OCDE a fait argumenter qu'il est bien évident que le Pilier un s'applique à environ 100 entreprises, mais le Pilier deux vise entre autres plusieurs centaines d'EMN. En plus, ces règles ont vocation à répondre aux défis fiscaux soulevés par la transformation numérique de l'économie, et ce sont ces EMN qui risquent le plus de tirer profit des règles en place pour éviter de payer des impôts. Pour les petites entreprises, les règles actuelles continueront de s'appliquer, et il existe au sein du Cadre inclusif un certain nombre d'autres normes fiscales destinées à garantir qu'elles s'acquitteront de leur juste part[1573].

Toutefois, au titre du Pilier un, l'OCDE estime que des droits d'imposition sur plus de 100 milliards USD de bénéfices devrait être réattribuée chaque année aux juridictions de marché ce qui permettrait aux pays en développements d'augmenter leurs recettes fiscales[1574].

1.2. Les estimations de bénéfices réaffectées aux pays sources par le biais de l'art 12B/ONU

Un document de recherche de la Coalition pour le dialogue sur l'Afrique (CoDA) et le Centre Sud intitulé « *A Tough Call ? Comparaison des recettes fiscales à percevoir par les pays en développement du Montant A et de l'art 12B* », publié en juin 2022, a démontré clairement que la majorité des pays en développement tireront presque trois fois plus de revenus de la méthode de base brute de l'article 12B des Nations Unies avec un taux d'imposition modeste de 3 à 4% par rapport au Montant A des bénéfices résiduels[1575].

De plus, les pays développés qui abritent les multinationales concernées n'ont pas encore ratifié le premier pilier, en particulier, les États-Unis, le Royaume-Uni, le Japon, la

[1572]- SCOOP WORLD, «*OECD Inclusive Framework Agrees Two-pronged Tax Reform And 15 Percent Global Minimum Tax: Oxfam Reaction* ».

[1573]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », juillet 2021, page 14.

[1574]- OCDE, Ibid, page 03.

[1575]- The Coalition for Dialogue on Africa (CoDA) et South Centre, « *Outcomes and recommendations of the coda-south centre dialogue series on illicit financial flows (iffs): comparing tax revenues to be raised by developing countries from the oecd and un solutions for taxing the digital economy* », 01 juin 2022, page 06.

France, l'Allemagne, la Suisse et l'Irlande, alors qu'ils font partie des principaux pays développés dont la ratification est essentielle pour le Montant A. De fait, il est recommandé aux pays en développement d'attendre que tous ces pays aient ratifié le Montant A avant même de commencer à envisager de signer le premier pilier[1576].

En effet, les pays en développement qui avaient des conventions fiscales avec les pays développés, sont fortement encouragés à initier la taxation des services numériques en utilisant des solutions basées sur l'article 12B, qui pourraient ensuite être incluses dans les conventions sous forme de retenue à la source définitive. Par ailleurs, les pays en développement qui n'étaient pas contraints par des conventions fiscales avec les pays développés ont été encouragés à prendre des mesures unilatérales telles que les taxes sur les services numériques[1577].

En outre, on remarque que le champ d'application du Montant A, Pilier un est limité au EMN très rentables appartenant aux secteurs à forte composante numérique et très dépendants des actifs incorporels. Ce sont les EMN réalisant un chiffre d'affaires très élevé qui dépasse les 20 milliards d'euros qui sont concernées. En fait, 85 à 90 % des groupes multinationaux sont exclues du champ d'application[1578].

Le BMG[1579] a proposé que le seuil d'imposition soit abaissé à un niveau uniforme de 50 000 € au lieu de (1 million d'euros /250 000 €) prévu pour les pays dont le PIB est inférieur à 40 milliards d'euros puisqu'il n'aura aucun effet sur les coûts de mise en conformité. En effet, le montant de 50000 Euro de revenus alloués est multiplié par le nombre d'EMN du champ d'application qui tirent des revenus de cette juridiction. Même avec seulement une centaine d'EMN, il n'est pas déraisonnable de confirmer que 50 EMN auront 50 000 € ou plus de revenus provenant d'un seul pays à petite économie. En supposant un revenu alloué

[1576]- The Coalition for Dialogue on Africa (CoDA) et South Centre, Ibid, page 06.

[1577]- The Coalition for Dialogue on Africa (CoDA) et South Centre, Ibid.

[1578]- RAINGEARD DE LA BLETOERE Emmanuel et GUILLAUME GLON, *« La révolution de la fiscalité internationale n'est pas pour 2020 : rendez-vous l'année prochaine ?* », page 01.

[1579]- « *Le BMG est un réseau d'experts sur divers aspects de la fiscalité, mis en place par un certain nombre d'organisations de la société civile qui recherchent et militent pour la justice fiscale, notamment l'Alliance mondiale pour la justice fiscale, Red de Justicia Fiscal de America Latina y el Caribe, Tax Justice Network, Christian Aid, Action Aid, Oxfam et Recherche fiscale au Royaume-Uni* ».

moyen par entreprise multinationale de 10 000 €, il y aurait 500 000 € de bénéfices imposables agrégés. Ce dernier constitue un bénéfice important pour de nombreux petits pays[1580].

Cependant, l'OCDE s'attend de l'application du Montant B à un impact minime sur les recettes fiscales à l'échelle mondiale vu qu'ils visent initialement à conforter le système actuel d'établissement des prix de transfert et à prévenir les différends fiscaux, alors que le Montant A entend donner naissance à un nouveau droit d'imposition[1581].

Des membres du Cadre inclusif des pays en voie de développement ont exprimé leurs souhaits d'élargir le champ d'application et la portée de la règle du Montant B pour que l'objectif attendu soit réalisé[1582].

Dans une étude de comparaison des recettes fiscales à percevoir par les pays en développement au titre du Montant A et de l'Article 12B du Modèle de convention des Nations Unies réalisée par STARKOV Vladimir et JIN Alexis, les auteurs ont conclus qu'étant donné que : la responsabilité première de la conformité aux règles du Montant A incombera aux contribuables non-résidents ; que l'administration fiscale sera exercée par des gouvernements étrangers ; et que le règlement des différends sera traité par des groupes indépendants, les juridictions du marché peuvent avoir un faible impact en ce qui concerne, le montant des recettes fiscales perçues en vertu de Montant A, et peuvent même par la même occasion avoir des difficultés à vérifier la bonne administration de ce régime[1583].

Cependant, au titre du Pilier deux, des chercheurs ont réalisés plusieurs études d'impact en 2022 pour estimer les recettes qui seraient affectées au pays en développements.

L'analyse de COULIBALY (2022) a indiqué que la mise en œuvre d'un taux effectif minimum mondial d'imposition des sociétés est susceptible d'aboutir à aucun gain en termes de collecte des recettes fiscales des sociétés pour les économies africaines. Ce résultat est

---

[1580]- BMG, « *Comments on pillar 1 draft model rules for nexus and revenue sourcing* », 18 février 2022, disponible à l'adresse, BMG.pdf.

[1581]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », 2020, page 30.

[1582]- OCDE, Ibid, page 13.

[1583]- STARKOV Vladimir et JIN Alexis, « *Un choix cornélien ? Comparaison des recettes fiscales à engranger par les pays en développement au titre des régimes du Montant A et de l'Article 12B du Modèle de convention des Nations Unies* », page 12.

conforme à la conclusion de Jacobs (2022), qui a constaté dans son étude que la plupart des pays à revenu faible et intermédiaire ne gagneront probablement presque rien en adoptant le Pilier deux[1584]. Cela est dû en raison de son ordre hiérarchique néocolonial qui est manifesté selon Jaccobs par « *le bras de fer* » entre la résidence des sociétés multinationales et les pays de source[1585].

Ces conclusions ont été confirmés aussi avec l'étude de McCarthy (2022), qui a considéré que la proposition du cadre inclusif sur la réforme fiscale mondiale n'a pas réussi de stimuler la collecte des recettes fiscales des sociétés pour les pays à revenu faible et intermédiaire[1586].

Ces études ont abouti finalement à une conclusion que l'absence d'impact probable statistiquement significatif de la mise en œuvre du taux minimum global d'imposition des sociétés sur la performance du recouvrement de l'impôt pourrait s'expliquer par le champ d'application relativement restreint du pilier deux[1587].

2. L'incidences des deux approches OCDE et ONU sur l'attribution des bénéfices entres les Etats

Bien que l'approche OCDE du montant A et de l'article 12B du modèle de convention des Nations Unies soient conçus pour remédier à la mauvaise répartition des revenus fiscaux liée à la numérisation de l'économie, elles reposent, en fait, toutes deux sur une formule et non pas sur le principe de pleine concurrence[1588].

[1584]- COULIBALY Seydou, « *Revenue Effects of the Global Minimum Corporate Tax Rate for African Economies* », South Centre, Revenue Effects of the Global Minimum Corporate Tax Rate for African Economies, N°26, 31 octobre 2022, page 06.

[1585]- JACOBS Didier, « *L'accord fiscal sur le cadre inclusif est-il dans l'intérêt des pays à faible revenus* », International Center For Tax and Développement (ICTD), 28 février 2022.

[1586]- COULIBALY Seydou, Ibid.

[1587]- COULIBALY Seydou, Ibid.

[1588]- STARKOV Vladimir et JIN Alexis, « *A Tough Call? Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the Amount A and the UN Model Treaty Article 12B Régimes* », South Center et Coalition for Dialogue on Africa, 01 juin 2022, page 20.

2.1. L'incohérence et la complexité accentuée par les nouvelles modalités de calcul du Montant A et l'art 12B

Le rapport Action 1 du BEPS 1 publié en 2015 reconnaissait qu'il serait difficile, voire impossible de séparer l'économie numérique du reste de l'économie à des fins fiscale[1589]. Cependant, les règles élaborées dans le cadre du Pilier un va à l'encontre de ce principe. Pr. Devereux a souligné que les propositions actuelles de l'OCDE sont incompatibles avec l'objectif d'imposer les revenus des sociétés là où la valeur est créée[1590].

En fait, l'approche de l'OCDE vise à attribuer une partie du bénéfice résiduel sur la base de la valeur des ventes dans chaque pays. Contrairement à la proposition RPAI de Devereux, le pilier un n'a pas pour vocation d'attribuer la totalité des bénéfices résiduels aux pays de marché. Cependant, l'OCDE a justifié cela par le fait qu'une entreprise peut détenir des actifs incorporels associés à la commercialisation et aux ventes qui pourraient être considérés comme étant situés dans le pays du marché. Néanmoins, ces actifs incorporels ne sont pas jugés suffisamment importants pour attribuer la totalité du bénéfice résiduel au pays de marché[1591].

Le groupe fiscal des chercheurs de l'université d'Oxford a expliqué qu'en vertu des nouvelles règles, quatre lieux possibles d'imposition des sociétés multinationales peuvent être défini : la résidence des actionnaires, la résidence de la société mère et les pays sources et les pays de destination. Le projet BEPS 2, qui a adopté le principe de création de valeur, a déplacé le système plus fermement vers une base source. Le pilier un déplacerait désormais le système vers le pays de destination, tandis que le pilier II le déplacerait vers le lieu de

[1589]- NATIONS UNIES, Committee of Experts on International, Cooperation in Tax Matters, « *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report* », page 04.

[1590]- BAUER Matthias, « *Unintended and Undesired Consequences: The Impact of OECD Pillar I and II Proposals on Small Open Economies* », ECIPE occasional paper, N°04/2020, European Centre for International Political Economy, page 31.

[1591] - DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, « *Taxing Profit in Global Economie* », page 254.

résidence de la société mère. La réforme combinée laisserait le système dans un état encore plus incohérent et sans principes qu'il ne l'est actuellement[1592].

Bien que l'approche recommandé par le premier pilier du partage des bénéfices résiduels vise à aligner les droits d'imposition accordés au pays de destination sur la valeur des actifs incorporels, elle ne peut constituait une solution fiable en raison de sa complexité. Elle *« consiste à identifier le rendement d'un bien incorporel commercial et à attribuer les droits d'imposition à ce rendement au pays de destination, plutôt que l'endroit où se trouvent les fonctions et les activités qui génèrent l'actif incorporel. Cela pourrait être extrêmement difficile et complexe. Elle pourrait être justifiée si elle était fondée sur un cadre conceptuel clair* »[1593].

En conséquent, il nous parait clairement que l'approche OCDE du Pilier Un aura des incidences sur la répartition, entre les Etats, des droits d'imposition des profits tirés du numérique d'une part, et sur les activités de distribution et de commercialisation physique d'autre part. S'agissant de la première, un nouveau nexus permettant de repartir la base imposable avec un troisième Etat qui est celui où se trouve les consommateurs ou, pour les entreprises du secteur numérique, les utilisateurs. Par ailleurs, la deuxième concerne les nouvelles modalités de calcul du profit réattribuées aux juridictions de marché, et qui aura certainement une incidence sur le principe de pleine concurrence[1594].

Bien que l'approche bilatérale des Nations Unies attribue plus de bénéfices aux pays du marché que celle de l'OCDE, certains membres du Comité fiscal des Nations Unies étaient préoccupés par le fait que l'art 12B ne traite pas tous les problématiques liés à l'économie numérique, à savoir la valeur générée par les utilisateurs de services numériques[1595].

[1592]- DEVEREUX Michael, AUERBACH ALAN J., KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang, VELLA John, "*Taxing profit in global economy*", page 128.

[1593]- DEVEREUX Michael, « *A reform option for the OECD: Residual profit allocation by income* », 2019.

[1594]- RAINGEARD DE LA BLETOERE Emmanuel et GUILLAUME GLON, *« La révolution de la fiscalité internationale n'est pas pour 2020 : rendez-vous l'année prochaine ?* », page 02.

[1595]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 07.

Il se trouve que les bénéfices liés aux services de publicité en ligne par exemple soient imposés dans le pays où se trouve l'entité qui paye la publicité en vertu du nouvel art 12B et non pas dans le pays où se trouve l'utilisateur. Dans ce cas, l'art 12B attribue les droits d'imposition en fonction de l'emplacement de l'entité qui paye la publicité et n'attribue aucun droit à l'Etat du marché où se trouve l'utilisateur[1596].

Par exemple, « *lorsqu'une entreprise de l'État A fourni des services de moteur de recherche à des utilisateurs situés dans l'État B sans exiger de paiement en contrepartie de ces services, elle collecte des données concernant le profil de ces utilisateurs. De telles informations permettent l'entreprise de fournir des services de publicité en ligne à une personne résidant dans l'État C qui souhaite atteindre les consommateurs potentiels de ses propres services et produits dans l'État B. Par conséquent, l'entreprise de l'État A reçoit des paiements effectués par la personne résidant dans l'État C pour cibler des publicités à des consommateurs potentiels spécifiques parmi les utilisateurs des services de moteur de recherche que l'entreprise de l'État A fourni gratuitement aux résidents de l'État B. En vertu de l'article 12B de la convention fiscale entre l'État A et l'État C, l'État C peut imposer les revenus tirés par l'entreprise de l'État A de la fourniture de la publicité en ligne services, c'est-à-dire les paiements reçus du résident de l'État C. Cependant, l'article 12B de la convention fiscale entre les États A et l'État B n'attribue aucun droit d'imposition à l'État B, du seul fait de la localisation des utilisateurs dans celui-ci, à moins que les paiements ne soient effectués par ces utilisateurs, qui sont des résidents de l'État B, au fournisseur de services numériques automatisés qui est un résident de l'État A* »[1597].

Contrairement à la répartition traditionnelle des droits d'imposition par le biais des conventions de double imposition, le rôle développé par le commentaire sur la mise en œuvre du Montant A sera primordial et décisif. En effet, plusieurs questions procédurales et matérielles issues du document de consultation ont été traitées par les commentaires[1598].

[1596]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries* », page 07.

[1597]- United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ibid, page 26.

[1598]- WU TRANSFER PRICING CENTER, « *Comments to the Public Consultation Document : Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », page 02.

En outre, en vertu des règles du Montant A, les services B2B sont réputées prévenir de la juridiction où le lieu d'utilisation est situé. Si aucun indicateur fiable n'est disponible et que le client commercial n'est pas un grand client commercial, le lieu de constitution de l'entité mère ultime du client professionnel est considéré comme un indicateur fiable. Un grand client commercial est défini comme un membre d'un groupe d'entreprises qui est tenu de déposer une déclaration pays par pays[1599].

De fait, si le fournisseur de services multinational n'a pas été en mesure de vérifier cela pour un client spécifique après avoir pris des « mesures raisonnables », il peut supposer que le client n'est pas un grand client professionnel. Cela signifie l'attribution des revenus principalement aux pays développés à partir des pays en développement. Dans les nombreux cas où un tel client commercial est en dessous du seuil de déclaration pays par pays. Il de forte chances qu'un tel groupe externalise des services pour soutenir ses opérations dans des pays où il a relativement peu de personnel. Ce sera souvent dans les pays en développement[1600].

Par ailleurs, l'emplacement d'une entreprise dans le contexte des règles du Montant A est l'endroit où cette entreprise a ses locaux physiques. Néanmoins, de nombreuses EMN ont mis en place des structures permettant à un membre du groupe d'être résident fiscal dans une juridiction, mais d'opérer non pas par l'intermédiaire de ses propres employés et agents, mais plutôt par l'intermédiaire de succursales (souvent hybrides) ou d'agents indépendants qui exercent des fonctions commerciales cruciales qui seraient rarement, voire jamais, attribuées à une entreprise non liée[1601].

Le BMG a suggéré que la résidence fiscale d'une entreprise ou d'un particulier ne devrait pas être un indicateur principal de l'emplacement d'une entreprise ou d'un particulier, de sorte que l'emplacement réel de l'entreprise où se trouvent ces locaux et ces activités ou l'emplacement habituel d'un individu devrait être le principal indicateur, lorsque ces informations sont disponibles[1602].

[1599]- BMG, « *Comments on pillar 1 draft model rules for nexus and revenue sourcing* », 18 février 2022.

[1600]- BMG, Ibid.

[1601]- BMG, Ibid.

[1602]- BMG, Ibid.

De plus, les règles types du Montant A contredit le droit fiscal international du fait qu'elles excluent les programmes informatiques des œuvres protégées par le droit d'auteur et des biens incorporels. Cependant, les conventions fiscales existantes prévoient l'imposition des paiements pour les logiciels informatiques en tant que redevances en vertu de l'article 12 du modèle de convention OCDE. The South Centre[1603] a expliqué qu'une telle exclusion compromettrait ces traités existants et priverait potentiellement les pays en développement d'une importante source de revenus[1604].

Par conséquent, l'approche unifiée du premier pilier a été fortement influencée par l'approche politique des États-Unis alors que la seule proposition des pays en développement, le concept de présence économique significative du Groupe des vingt-quatre (G24), n'a pas été retenue[1605].

Etant donné que l'attribution de bénéfices doit être aligner avec la création de valeur, l'identification des activités menées par les utilisateurs est cruciale notamment pour les pays du marché, y compris les pays en développement. En vertu de la théorie de la demande et l'offre, les bénéfices dans une vente surviennent lorsqu'un bien produit par le fournisseur est payé par un consommateur dans le cadre d'une transaction commerciale[1606]. Alors qu'on est-il de la publicité ou des marchés en ligne ?

Les Nations unies ont proposé que la valeur générée par les utilisateurs pourrait être taxer en établissant un indicateur clair tels que les revenus générés par les activités réalisées avec ces utilisateurs qui n'impliquent pas l'intervention local du personnel ou des agents dépendants afin de s'amplifier l'attribution et le recouvrement d'impôt[1607].

[1603]- « Le Centre Sud est l'organisation intergouvernementale des pays en développement qui aide les pays en développement à combiner leurs efforts et leur expertise pour promouvoir leurs intérêts communs sur la scène internationale ».

[1604]- SOUTH CENTRE, « *South Centre Comments on Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », février 2022.

[1605]- GRONDONA Veronica, MUHEET CHOWDHARY Abdul et URIBE Daniel, "*Mesures nationales sur l'imposition de l'économie numérique*", Document de recherche, SOUTH CENTRE, Septembre 2020, page 11.

[1606]- NATIONS UNIES, Committee of Experts on International, Cooperation in Tax Matters, « *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report* », page 09.

[1607]- NATIONS UNIES, Ibid, page 07.

Toutefois, la proposition de l'ONU entraine dans certains cas une baisse de recettes pour les pays en développement vu que les revenus de services automatisés sont imposés dans le pays de résidence du payeur ou d'une base ES ou fixe[1608].

L'exemple de la publicité en ligne illustre cela : « *Supposons qu'une entreprise résidant dans l'État S (pays développé) paie pour la publicité en ligne fournie par une autre société située dans l'État R (pays développé). La publicité est en fait vue par les utilisateurs de l'État D (pays en développement). Dans ce cas, en vertu de l'article 12B, les revenus de la publicité en ligne proviennent de l'État S, car il s'agit du pays de résidence du payeur. D'autre part, en vertu de la proposition du pilier 1 de l'OCDE, les services de publicité en ligne proviennent de la juridiction de l'emplacement en temps réel du spectateur de la publicité, l'État D (pays en développement). Compte tenu de la taille de la population de certains pays en développement, il semble qu'ils seraient perdants dans ces situations* »[1609].

« *Un résultat similaire se produit dans un cas où il y a une vente de données utilisateur. Si nous supposons qu'une entreprise de l'État S (pays développé) achète les données des utilisateurs situés dans l'État D (pays en développement) à une entreprise située dans l'État R (pays développé). En vertu du nouvel article 12B de l'ONU, les revenus proviennent du pays de résidence de l'entreprise qui paie les données, dans ce cas, l'État S. D'autre part, en vertu de la proposition du pilier 1 de l'OCDE, les recettes provenant de la vente des données des utilisateurs situés dans l'État D proviennent de la juridiction de l'emplacement en temps réel de l'utilisateur qui fait l'objet des données transmises, au moment où les données ont été collectées, en l'espèce, État D* »[1610].

S'agissant du Pilier deux qui vise les EMN qui pratiquent le transfert de bénéfices, l'OCDE estime qu'avec un taux d'au moins 15 %, l'impôt minimum mondial devrait générer environ 150 milliards USD de recettes fiscales supplémentaires au niveau mondial par an[1611].

[1608]- CHAND Vikram et VILASECA Camille, « *La proposition de l'ONU sur les services numériques automatisés : est-ce dans l'intérêt des pays en développement ?* », 2021.

[1609]- CHAND Vikram et VILASECA Camille, Ibid.

[1610]- CHAND Vikram et VILASECA Camille, Ibid.

[1611]- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 03.

Les gains de recettes générés par le Pilier deux seraient importante pour les juridictions à revenu élevé, du fait que les recettes procurées par la règle d'inclusion du revenu reviendraient à la juridiction de la société mère d'EMN, qui est souvent une juridiction à revenu élevé. Toutefois, les juridictions à faible revenu pourraient bénéficier de gains significatifs par l'application d'un impôt supplémentaire à un taux minimum convenu à certaines transactions entre parties liées (comme les intérêts ou les redevances) soumise à un taux d'imposition faible dans la juridiction de résidence[1612].

2.2. L'augmentation de l'injustice fiscale par le biais des nouvelles règles des deux piliers/OCDE

Nous pensons que les intérêts des pays en développement ne sont pas représentés sur un pied d'égalité dans le cadre des négociations puisque l'impôt minimum effectif mondial a été décidé par les pays riche (le G7). En outre, la réforme fiscale a été pour but d'imposer l'ensemble des secteurs économiques et pas uniquement les acteurs de l'économie du numérique ce qui augmente l'injustice fiscale[1613].

Par ailleurs, les membres du Cadre inclusif sont convenus que les différends liés au Montant A seront résolues par des mécanismes de règlement des différends obligatoires et contraignants. Bien que ces mécanismes non pas été définies, ils auront certainement un impact considérable sur la souveraineté des juridictions, notamment les économies en développement qui ont un nombre de litiges fiscaux soumis à la procédure amiable qui est faible ou nul[1614].

Les dispositions des deux Pilier de l'OCDE sont élaborées dans le but de contraindre les pays en développements à adopter une solution rigide et complexe de conformité par le biais d'un système d'arbitrage obligatoire et contraignant. Cependant, le nouvel article 12B ne comporte aucune de ces complications et respecte fermement la souveraineté de l'État en

[1612]- OCDE, Ibid, page 33.

[1613] ONG OXFAM, « *BEPS 2.0 : UNE RÉVOLUTION FISCALE ? Les conditions d'une réforme internationale ambitieuse pour lutter contre l'évasion fiscale des entreprises multinationales* », page 06.

[1614]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 03.

matière fiscale même si les négociations bilatérales pour son introduction peuvent prendre des années[1615].

De plus, les juridictions du marché ont le droit de participer aux bénéfices résiduels réalisés par les entreprises multinationales. Toutefois, les règles du premier pilier disposent que seule une partie du bénéfice résiduel (25 %) sera réallouée aux juridictions de marché, sans possibilité d'augmentation dans le futur. Cependant, le deuxième pilier attribue tous les revenus sous-imposés aux juridictions du siège qui sont principalement des pays développés[1616].

Cette répartition est particulièrement préjudiciable pour les pays en développements vu qu'ils cèdent beaucoup plus qu'ils ne reçoivent en retour[1617].

De plus, une étude récente a montré que 48 % du bénéfice résiduel réaffectable à l'échelle mondiale proviendra des multinationales dont le siège est aux États-Unis. De fait, la ratification américaine revête une importance cruciale au succès du premier pilier. En contraste, il n'y a aucun intérêt pour les pays en développement, ou tout autre pays, d'adhérer à la CM si les États-Unis ne le font pas[1618].

Par ailleurs, les pays en développement, par l'intermédiaire du G24, avaient exigé que le bénéfice résiduel soit augmenté d'au moins 30 %. Cependant, cette demande a été ignorée et retirée de la portée de l'examen. En effet, peu de propositions fondamentales des pays en développement ont été prises dans le document final et de nombreuses préoccupations clés ont été rejeté, contrairement à celles présentées par les membres de l'OCDE. « *Cela reflète clairement les limites institutionnelles de l'OCDE en tant que forum pour l'élaboration de règles fiscales multilatérales* »[1619].

[1615]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », page 35.

[1616]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, Ibid, page 26.

[1617]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, Ibid, page 27.

[1618]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, Ibid, page 30.

[1619]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, Ibid, page 30.

2.3. Les limites de l'OCDE dans l'élaboration des règles fiscales multilatérales

Dans le cadre des discussions sur la politique fiscale internationale, les pays en développement ont exprimé la nécessité d'un processus multilatéral et d'un organe intergouvernemental au sein des Nations Unies. Cette proposition a été en fait, le noyau de voute du Comité d'expert de l'ONU[1620].

Le rapport de 2001 du Groupe de haut niveau des Nations Unies sur le financement du développement (le rapport Zedillo) recommandait que « *la communauté internationale examine les avantages potentiels d'une organisation fiscale internationale* ». Cette organisation a été proposée afin de « *compiler des statistiques, identifier les tendances et les problèmes, présenter des rapports, fournir une assistance technique et élaborer des normes internationales pour la politique et l'administration fiscales* ». D'autres fonctions proposées étaient « *de restreindre la concurrence fiscale, et même de développer des procédures d'arbitrage pour résoudre les différends fiscaux entre les comtés* »[1621].

Cependant, la proposition d'un organe mondial s'est heurtée à une forte opposition et n'a abouti qu'à la transformation du Groupe ad hoc d'experts en un Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale, en tant qu'organe subsidiaire de l'ONU sur les questions économiques et sociale (ECOSOC) [1622].

Le comité a produit des normes internationales en matière fiscal afin d'aider les pays en développement à mieux mobiliser les ressources fiscales provenant des activités des entreprises multinationales. Par la suite, ces normes ont pris diverses formes, telles que le modelé onusien, le manuel pratique sur les prix de transfert pour les pays en développement, le manuel sur la prévention et le règlement des différends fiscaux, le Manuel de négociation des accords fiscaux bilatéraux. Ces standards ont été extrêmement précieuses pour les pays en développement et leur ont fourni une alternative aux normes de l´OCDE, qui reflètent les intérêts des pays développés[1623].

[1620]- CHOWDHARY Abdul Muheet et PICCIOTTO Sol, « *Streamlining the Architecture of International Tax through a UN Framework Convention on Tax Cooperation* », page 03.

[1621]- CHOWDHARY Abdul Muheet et PICCIOTTO Sol, Ibid, page 03.

[1622]- CHOWDHARY Abdul Muheet et PICCIOTTO Sol, Ibid, page 03.

[1623]- CHOWDHARY Abdul Muheet, BABOU DIASSO Sebastien et SOLANKII Aaditri, Ibid, page 01.

En outre, le Conseil économique et social a décidé de tenir chaque année une réunion extraordinaire envisagée une coopération internationale en matière fiscale avec la participation des autorités fiscales nationales[1624].

Depuis 2011, ces réunions facilitent un dialogue inclusif et élargi sur la coopération fiscale internationale avec la participation de toutes les parties prenantes concernées, y compris des représentants des autorités fiscales nationales des pays en développement. Ils mettent en évidence les principales préoccupations des pays en développement, dans le contexte du financement du développement durable et du programme de développement pour l'après-2015. En outre, le Bureau du financement du développement (FfDO) organise fréquemment des réunions de groupes d'experts sur des sujets d'actualité présentant une importance particulière pour les pays en développement dans ce domaine[1625].

Le Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale (le Comité), composé de 25 membres, est un organe subsidiaire de l'ECOSOC chargé des travaux sur la coopération fiscale internationale. Son mandat principal consiste à suivre et à mettre à jour, si nécessaire, le *Modèle de Convention des Nations Unies sur la double imposition entre pays développés et en développement*, ainsi que le *manuel pour la négociation de conventions fiscales bilatérales entre pays développés et en développement*[1626].

En outre, le Comité fournit un cadre de dialogue en vue de renforcer et de promouvoir la coopération entre les autorités fiscales nationales ; examine de quelle manière les questions nouvelles et émergentes pourraient affecter la coopération fiscale internationale et élabore des évaluations, des commentaires et des recommandations appropriées ; et fait des recommandations sur le renforcement des capacités et la fourniture d'une assistance technique. Dans toutes ses activités, le Comité accorde une attention particulière aux pays

[1624]- Résolution adoptée par le Conseil économique et social ECOSOC, N° 2013/24. Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, http://www.un.org/ga/.

[1625]- Ibid.

[1626]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », page 31.

en développement même si ces recommandations suivent celles de l'OCDE, elles offrent toujours des options politiques afin de protéger les intérêts de ces pays[1627].

Compte tenu de l'importance de la question du BEPS pour les pays en développement et de la nécessité d'une étude et d'un examen plus approfondis, le Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale (Comité d'experts des Nations Unies) a créé le Sous-comité sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Ce sous-comité avait pour mandat d'informer les agents fiscaux des pays en développement sur ces questions et de faciliter la contribution des points de vue et de l'expérience des pays en développement aux travaux du Comité d'experts des Nations Unies et aux travaux plus larges du Plan d'action de l'OCDE sur le BEPS[1628].

Le comité d'expert des Nations Unies qui élaboré l'art 12B est un organe d'experts composé de personnes agissant à titre personnel. Cela signifie que ses produits ne sont pas négociés au niveau intergouvernemental et donc non contraignants. Cependant, les deux piliers élaborés par le cadre inclusif ne sont pas seulement négociés par les délégués mais également approuvés par les décideurs aux plus hauts niveaux tels que les ministres des finances et les chefs d'État, mais uniquement des pays du G20 et de l'OCDE[1629].

Par ailleurs, lors de la réunion ministérielle de 2020, le G77+ Chine ait maintenu son appel à un organe mondial de fiscalité et a déclaré que « *les ministres ont réitéré la nécessité de renforcer la coopération internationale en matière fiscale, reconnaissant avec préoccupation qu'il n'existe toujours pas de forum mondial unique et inclusif pour la coopération fiscale internationale au niveau intergouvernemental. À cet égard, ils ont réitéré la nécessité de transformer pleinement le Comité d'experts en matière fiscale en un organe intergouvernemental composé d'experts représentant leurs gouvernements respectifs. Les ministres ont souligné que les questions les plus pertinentes sont les défis*

[1627]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », page 31.

[1628]- UNITED NATIONS, « *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries* », page 06.

[1629]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, Ibid.

posés par le manque de coopération fiscale internationale, les flux financiers illicites existants et l'évasion fiscale »[1630].

Toutefois, cette demande a été réitérée en 2021. A l'époque, le G77 + Chine a déposé un projet de résolution à l'Assemblée générale des Nations Unies appelant à la transformation du Comité fiscal des Nations Unies en un organe intergouvernemental avec des experts représentant leurs gouvernements respectifs[1631].

Cependant, les pays développés ont été toujours opposés à une discussion intergouvernementale sur la fiscalité au sein des Nations Unies par motif qu'elle sera un double emploi avec les travaux BEPS de l'OCDE. De plus, « *ces travaux exigeraient plus de ressources que celles disponibles pour de telles discussions, ou donneraient lieu à des normes éventuellement incohérentes, ce qui réduirait la certitude dont les contribuables ont besoin* »[1632].

En décembre 2022, l'Assemblée générale de l'ONU a décidé d'entamer des discussions intergouvernementales sur l'élaboration d'un cadre ou d'un instrument de coopération fiscale internationale élaboré et approuvé dans le cadre d'un processus intergouvernemental des Nations unies[1633].

Sous-section 3 : L'imposition de l´économie numérique en Algérie

En Algérie, des réformes du droit interne pour imposer le commerce numérique ont déja commencés. A l'échelle national et en vertu de l'article 137 CIDTA, l'impôts sur les bénéfices des sociétés est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie. Par entreprises étrangères ayant une installation permanente en Algérie, il y'a lieu d'entendre les sociétés de capitaux ou les entreprises individuelles situées en Algérie dont l'installation présente une certaine autonomie et permanence au moyen de laquelle s'exerce une activité génératrice de profits[1634].

[1630]- CHOWDHARY Abdul Muheet et PICCIOTTO Sol, « *Streamlining the Architecture of International Tax through a UN Framework Convention on Tax Cooperation* », page 05.

[1631]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, Ibid, page 19.

[1632]- NATIONS UNIES, « *Economic and Social Council Special Meeting on International* », 2023.

[1633]- NATIONS UNIES, Ibid.

[1634]- Direction des grandes entreprises algériennes, « *Fiscalité des entreprises étrangères* », disponible à l'adresse, Fiscalité des entreprises étrangères (mfdgi.gov.dz), consulté le 10 juin 2022.

Cependant, l'article 137 CIDTA ne tient pas compte du commerce numérique et d'autres nouveaux modèles d'affaires qui ne nécessitent pas d'établissement stable/de base fixe ou de présence physique dans le pays de source tout en étant capables de tirer d'importants bénéfices découlant de transactions avec des clients situés dans le pays de source. Un exemple est la fourniture d'une gamme de services, y compris les technologies de l'information, des services professionnels, ect. Le pays où se trouve les clients n'a pas de compétence pour imposer les bénéfices d'entreprise en vertu de la convention, faute d'un établissement stable ou d'une base fixe dans ce pays. Cependant, le pays de source a la possibilité de définir les transactions comme donnant lieu à une redevance, plutôt qu'à des bénéfices d'entreprise, afin que l'article 12 puisse s'appliquer[1635].

Le législateur a par ailleurs souhaité favoriser les restructurations de groupes de sociétés. C'est par le biais de la loi de finances pour 2022 que le législateur algérien a institué un régime fiscal spécifique pour les groupes de sociétés. On appelle « groupe de sociétés » l'ensemble constitué par plusieurs sociétés par action (SPA), ayant chacune leur existence juridique propre, mais unies entre elles, par des liens divers en vertu desquels l'une d'elles, dite société mère, qui tient les autres sous sa dépendance de 90%[1636] ou plus du capital social, exerce un contrôle sur l'ensemble et fait prévaloir une unité de décision[1637].

1. L'intérêt de l'Algérie en tant qu'Etat importateur net de biens et de services

À l'heure actuelle et en vertu du système fiscal international et des conventions fiscales, l'Algérie ne peut pas taxer les bénéfices des sociétés dérivés des activités commerciales numériques réalisées sur son territoire faute d'absence de présence physique. En outre, les règles fiscales ne prennent pas en compte la valeur apportée aux entreprises par les clients et les utilisateurs en ligne[1638].

[1635]- Nations Unies, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », New York 2015, page 231.

[1636]- L'article 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées algérien.

[1637]- DIRECTION GENERALE DES IMPOTS ALGERIENNE (DGI), « *La fiscalité levier économique pour l'Émergence des groupes de sociétés* », Ministère des finances, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° 39 - Mars 2009.

[1638]- ONG OXFAM, « *BEPS 2.0 : UNE RÉVOLUTION FISCALE ? Les conditions d'une réforme internationale ambitieuse pour lutter contre l'évasion fiscale des entreprises multinationales* », page 04.

Cependant, en vertu de l'édition 2021 de l'indice des paradis fiscaux pour les entreprises de Tax Justice Network, la perte fiscale annuelle de l'Algérie à cause des paradis fiscaux est estimée de 467 043 522 $, tandis que la perte fiscale infligée chaque année aux autres pays est de 1 010 619 895 $[1639].

L'ONG OXFAM a indiqué que si des réformes étaient adoptées, de nombreux pays, y compris des pays en développement, pourraient pour la première fois imposer les multinationales, et notamment les géants du numérique, sur les bénéfices qu'elles génèrent chez eux[1640].

1.1. Le choix entre le Montant A de l'OCDE et l'art 12B de l'ONU

L'Algérie est confrontée à un choix de politique fiscale : soit d'adhère à la proposition de l'OCDE d'une double imposition des bénéfices résiduels par le mécanisme du Montant A ou d'opter à une retenue à la source de l'ONU, contenue dans l'Article 12B. Une telle décision nécessiterait l'évaluation des recettes fiscales issues de l'application probable du Pilier un de l'OCDE en comparaison avec celles de l'article 12B[1641].

Lorsqu'il s'agit des règles types du Montant A du premier pilier, le seuil du critère du lien sera de 1 million d'euros pour les juridictions dont le PIB annuel est égal ou supérieur à 40 milliards d'euros et de 250 mille euros pour les juridictions dont le PIB annuel est inférieur à 40 milliards d'euros[1642]. Cependant, le PIB de l'Algérie en 2022 est estimé à près de 170 milliards de dollars par le Fonds Monétaire International[1643].

Selon le critère de seuil du mécanisme du Montant A proposées, l'Algérie obtiendrait un lien lorsque les revenus dépassent 1 million d'euros. Donc, le choix d'adhésion au mécanisme du Montant A est particulièrement intéressant pour l'Algérie. Cependant, « *l'art*

[1639]- Tax Justice Network, disponible à l'adresse, Algeria - Tax Justice Network, consulté le 25 mars 2022.

[1640]- ONG OXFAM, Ibid, page 04.

[1641]- RAKOTONIRINA Erica, « *Digital taxation under the OECD Amount A and UN Article 12B mechanisms for market jurisdictions in Africa: a comparative analysis* », page 01.

[1642]- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », page 05.

[1643]- SORIANO, « *PIB Algérie 2022 : le produit intérieur brut algérien en légère hausse* », 03 janvier 2022.

12B est exempté des filtres sur le chiffre d'affaires, la rentabilité et le lien pour attribuer le droit d'imposition »[1644].

Bien que le processus d'adoption des règles types du Montant A était de nature exclusive, cela ne permet pas de croire que les résultats seront bénéfiques pour les Etats non-membres de l'OCDE comme l'Algérie[1645].

Si le premier pilier est mis en œuvre comme prévu et si l'Algérie applique ces règles, il faut s'attendre à ce que le taux de 26% soit applicable à une entreprise multinationale (EMN) qui a un lien physique en Algérie, aussi aux EMN qui tire un bénéfice imposable en Algérie de ventes à distance dépassent 1 million d'euros. Par conséquent, le bénéfice réalisé par une entreprise multinationale ne sera imposé si l'EMN n'a pas un lien physique ou ne satisfait pas le critère du nouveau lien du Montant A en raison de ces transactions à distance en Algérie.

De plus, la mise en œuvre du Montant A du premier pilier en tant que droits d'imposition supplémentaires pour les juridictions de marché signifie que les nouvelles règles coexisteront avec le système fiscal algérien fondé sur des règles fiscales nationales et des règles fiscales internationales (y compris des conventions de double imposition), dont la méthodologie a été appliquée par les contribuables et les administrations fiscales algériennes depuis des décennies. Par ailleurs, la méthodologie adoptée aux fins du Montant A impliqué un niveau de complexité important en ce qui concerne les données à collecter par les contribuables, qui seront ensuite soumises à l'analyse des administrations fiscales où l'EMN est présente sur le marché[1646].

En outre, l'application des dispositions du Pilier restreint l'Algérie de son droit d'imposition seulement aux dispositions du premier pilier[1647]. Cependant, l'imposition ou

---

[1644]- RAKOTONIRINA Erica, « *Digital taxation under the OECD Amount A and UN Article 12B mechanisms for market jurisdictions in Africa: a comparative analysis* », 2023, page 03.

[1645]- TAX JUSTICE NETWORK, « *Submission to public consultation: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 18 février 2022.

[1646]- WU TRANSFER PRICING CENTER, « *Comments to the Public Consultation Document : Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », page 10.

[1647]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 03.

non des bénéfices transfrontaliers des entreprises numérisées en vertu du droit national est une décision exclusive et souveraine d'un pays[1648].

Une telle décision nécessite une évaluation des recettes dérivées de l'application des nouvelles règles du pilier un ou des alternatives sont plus appropriés, comme celle de l'ONU[1649].

Les règles GloBE visent à inciter les pays à faible imposition à augmenter leurs taux d'imposition dans le but de réduire les pratiques d'optimisation des EMN. Toutefois, sa mise en œuvre peut s'avérer particulièrement complexe, dès lors que celle-ci affecte directement la souveraineté des Etats[1650].

La mise en œuvre envisagée en 2023 des règles GloBE signifierait qu'il y aurait aucune incitation pour un pays à avoir un taux d'imposition effectif inférieur au seuil minimum[1651]. Des pression politiques et économiques pourraient être exercées afin d'inciter les pays à modifier leurs taux d'imposition et de céder leurs souverainetés au Cadre Inclusif qui agit généralement en faveur des intérêts des pays riches[1652], alors qu'en vertu du principe de souveraineté, les pays ont le libre choix des activités et des taux à imposés sur leurs territoires[1653].

L´imposition minimale mondiale vise principalement a désinciter les multinationales à localiser artificiellement leurs profits à l'étranger, dans des pays à fiscalite priviligiees et

[1648]- NATIONS UNIES, Committee of Experts on International, Cooperation in Tax Matters, « *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report* », page 16.

[1649]- SOUTH CENTRE, « *Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the OECD and UN Solutions for Taxing the Digital Economy* ».

[1650]- HOMO Benjamin et VERGNET Nicolas**, «** *Lutte contre l'évasion fiscale : vers une imposition minimale des entreprises ?* », Les Echos, Publié le 19 juil. 2019,

[1651]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, « *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal* », page 12.

[1652]- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, iBID, page 05.

[1653]- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », page 03.

de lutter contre la concurrence fiscale aggressive entre États[1654], elle ne sauraient constituer des solutions parfaits pour les pays en développements[1655].

En effet, lors du premier Forum africain sur la politique budgétaire qui est tenu au lendemain de la proposition des deux Pilier, le 16 décembre 2021 sur le theme " *inégalité en matière de droits fiscaux*", la Coalition pour le dialogue sur l'Afrique (CoDA) et le Centre Sud ont fait noter que la solution à deux piliers offre des avantages minimes aux pays en développement tandis que les pays développés reçoivent l'essentiel des gains[1656].

D´un coté, le pilier un ne cible qu'un petit nombre d´entreprises et exclut la plupart des multinationales opérant en Afrique. De l´autre cote, le pilier deux et son taux minimum de 15% est trop faible pour les pays en développement au regard de leurs taux actuels d'imposition des sociétés compris entre 25% et 35%. Finalement, la structure des deux piliers donnera la priorité aux pays développés et peu de gain pour les pays en développement[1657].

A cela s´ajoute le caractère obligatoire et contraignant du règlement des différends dans le Pilier un qui ne respecte pas le principe de souveraineté. Cependant, le processus de l'ONU a été perçu comme étant plus inclusif, plus adapté aux besoins de l'Afrique que le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur le BEPS[1658]. Cela encouragera davantage les pays en développement à rejeter le premier pilier et à opter pour des mesures alternatives puisqu'ils ont le plein droit souverain de le faire[1659].

1.2. Le risque de restriction du pouvoir d'imposition

Etant donné qu'il a été constamment démontré que la réduction des taux d'imposition des sociétés entraînait une croissance économique, une production et un niveau de vie plus

[1654]- HOMO Benjamin et VERGNET Nicolas, **«** *Lutte contre l'évasion fiscale : vers une imposition minimale des entreprises ?* », Les Echos, Publié le 19 juil. 2019,

[1655]- HOMO Benjamin et VERGNET Nicolas, Ibid**,**

[1656]- SOUTH CENTRE et COALITION FOR DIALOGUE ON AFRICA, « *Outcomes and Recommendations of the first african fiscal policy forum* », Coalition for Dialogue on Africa, 2021, décembre 2021, page 05.

[1657]- SOUTH CENTRE et COALITION FOR DIALOGUE ON AFRICA, Ibid, page 05.

[1658]- SOUTH CENTRE et COALITION FOR DIALOGUE ON AFRICA, Ibid, page 08.

[1659]- SOUTH CENTRE, « *South Centre Comments on Draft Model Rules for Tax Base Determinations* ».

élevés [1660], selon la Tax Foundation[1661], il nous parait essentiel que l'Algérie en tant que pays en développement ne soit pas entravée par des politiques qui restreindraient sa capacité de réduire son taux d'imposition des sociétés[1662].

De plus, il est clair que les dispositions des nouvelles articles 12A et 12B du modèle de Convention ONU est beaucoup plus bénéfique que celles du premier pilier de l'OCDE. Par exemple, les honoraires pour les services techniques seront soumis à l'impôt dans l'État du payeur (l'Algérie) en vertu des règles actuelles si l'Algérie applique une disposition de type article 12A du modèle des Nations Unies et sont également soumis à l'attribution du chiffre d'affaires du premier pilier à l'État où se situe le lieu d'utilisation du service (l'Algérie), si cette dernière applique les nouvelles dispositions du Montant A (Pilier Un). Dans ce cas, le pays d'utilisation (juridiction du marché) coïncide avec le pays du payeur (l'Algérie), ce qui est souvent le cas[1663].

A cet égard, si des services techniques sont fournis par un groupe couvert étranger, l'imposition dans la juridiction du marché (où les services sont utilisés et payés) sera limitée au montant des bénéfices résiduels alloués dans le cadre du mécanisme du Montant A du premier pilier. En outre, si les services techniques sont fournis par un groupe étranger qui n'est pas un groupe couvert, l'imposition dans la même juridiction de marché sera imposée sur une base brute sur les frais de service pour les services techniques. De fait, le premier pilier pourrait très bien entraîner une allocation inférieure à la juridiction du marché des recettes fiscales provenant des activités fournies par les groupes couverts lorsqu'elle est comparée à la retenue à la source applicable aux groupes non couverts, dans le cadre d'une disposition de type 12A[1664].

[1660]- HELLMANN Andreas, « *Commentaires sur le montant A du premier pilier : projet de règles types pour le lien et la source du revenus* », 2022.

[1661]- « La Tax Foundation est la principale organisation à but non lucratif indépendante en matière de politique fiscale au Etats Unies ».

[1662]- BOB Michel et FALCÃO Tatiana, « *Comments on the Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, as provided in the public consultation document of 4 February 2022* », Rio de Janeiro, 18 February 2022.

[1663]- BOB Michel et FALCÃO Tatiana, Ibid.

[1664]- BOB Michel et FALCÃO Tatiana, Ibid.

Par ailleurs, « *contrairement au montant A qui se concentre sur l'imposition des grandes sociétés multinationales rentables, l'article 12B vise à imposer les revenus des services numériques automatisés (ADS) sans limite de revenus ou de rentabilité. Selon l'article 12B, l'ADS fait référence à "tout service fourni sur Internet ou sur un autre réseau électronique, nécessitant dans les deux cas une intervention humaine minimale de la part du fournisseur de services"* »[1665].

Puisque la composition du système de règlement de différent du Montant A est dominée par les pays développés, les pays en développement, y compris l'Algérie trouveront probablement le processus difficile a adopter, d'autant plus que les entreprises visées sont les 100 plus grandes au monde. De plus, les pays en développement devront affronter des obstacles sur deux fronts : d'une part, les EMN elles-mêmes et d'autre part, les juridictions de résidence qui les soutiennent. Il est fort probable que le système de résolution ressemble à l'arbitrage privé comme dans le cas de l'investissement, dont les pays en développement peuvent avoir peu d'espoir[1666], notamment l'Algérie qui a été dans la plupart des cas la partie perdue.

Cependant, bien que l'approche OCDE/Montant A à de forte chance qu'elle soit acceptée par la plupart des pays du monde, la responsabilité première de la conformité dans les pays du marché incombera aux contribuables non-résidents. Cela signifie que l'administration fiscale du pays du marché sera affectée par des gouvernements étrangers et que le règlement des différends sera traité par des groupes indépendants, et par conséquent, les juridictions du marché peuvent avoir peu de poids en ce qui concerne le montant des recettes fiscales perçues en vertu de Montant A[1667].

Par ailleurs, l'approche de l'article 12B de l'imposition sur une base brute est liée à la flexibilité potentielle de la conception de la méthode du fait que le contrôle de la conformité et le règlement des différends dans le contexte des traités bilatéraux sont des procédures bien

[1665]- STARKOV Vladimir et JIN Alexis, « *A Tough Call? Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the Amount A and the UN Model Treaty Article 12B Régimes* », South Center et Coalition for Dialogue on Africa, 01 juin 2022, page 35.

[1666]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », page 27.

[1667]- STARKOV Vladimir et JIN Alexis, Ibid, page 21.

établies. Néanmoins, le principal inconvénient de cette méthode peut être lié au fait que la négociation ou la renégociation des conventions fiscales est un processus qui prend du temps[1668].

En outre, nous pensons que l'Algérie n'aura aucun intérêt d'imposer les transactions numériques selon la méthode des bénéfices nets de fait qu'elle limite considérablement la base imposable à un niveau fixe de 30 % des bénéfices nationaux[1669].

Par ailleurs, on soutient l'avis de Mr. Radhakishan Rawal qui a souligné qu'en vertu des conventions fiscales existantes, la répartition des droits d'imposition ne dépend d'aucun seuil financier. Le pays source est en mesure d'exercer ses droits d'imposition en vertu de la convention fiscale, même pour un seul dollar. De fait, il serait certainement injuste que le pays du marché ne soit pas autorisé à imposer des droits à moins que la multinationale ne tire un certain revenu minimum de ce pays. De plus, l'établissement permanent lui-même a échoué en tant que lien dans le cas de l'économie numérique[1670].

Enfin, on pense que l'approche du Cadre inclusif n'est pas si facile comme elle parait et pleine de complexité. L'application réussie des nouvelles règles des deux Piliers nécessite l'échange de renseignements, la coordination des administrations fiscales, des méthodes spécifiques pour le calcul et l'attribution de bénéfices et un mécanisme de règlement des différends efficace sur le plan international. Bien que les pays développés aient les mécanismes nécessaires pour ce faire, les pays en développements, en revanche ont des capacités limitées à administré ces nouvelles approches aussi complexes[1671]. Par ailleurs, l'approche de l'ONU nous parait plus simple et facile à comprendre et à appliquer[1672].

[1668]- STARKOV Vladimir et JIN Alexis, Ibid.

[1669]- RAKOTONIRINA Erica, « *Digital taxation under the OECD Amount A and UN Article 12B mechanisms for market jurisdictions in Africa: a comparative analysis* », page 09.

[1670]- RAWAL Radhakishan, « *Améliorer des règles du nexus pour une répartition équitable des droits d'imposition pour les pays en développement* », page 04.

[1671]- NATIONS UNIES, Committee of Experts on International, Cooperation in Tax Matters, « *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report* », page 15.

[1672]- United Nations, « *Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution* », page 01.

2. L'hypothèse consistant à généraliser la notion de redevances à tous les revenus découlant d'activités numériques

Les pays ont le droit souverain d'entreprendre toutes mesures nationales afin de protéger leurs assiettes fiscales et parmi eux l'Algérie. Bien que la qualification de droit commun de redevance retenue à l'art 156 CIDTA concerne la prestation de service et la propriété intellectuelle, on pourrait proposer son application aux services techniques, les transactions portant sur les logiciels et aux opérations de commerce numérique effectuées par des entreprises étrangères n'ayant pas une installation ou un représentant en Algérie. Cette mesure nationale unilatérale sera pour but d'imposer les services numériques en Algérie.

2.1. L'imposition des transaction numériques en tant que redevances

Les entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en Algérie et intervenant dans le cadre d'un marché de prestation de services sont soumises à une retenue à la source au titre de l'IBS[1673].

La retenue à la source de l'IBS est calculée sur le montant brut du chiffre d'affaires encaissé qui peut être réduit selon le cas de 60% dans le cas des loyers perçus en vertu d'un contrat de crédit-bail international ou de 30% dans celui de contrats portant sur l'utilisation de logiciels informatiques[1674].

Cependant, dans le system fiscal algérien les accords internationaux prévalent sur la législation nationale. En vertu du droit conventionnel, si le prestataire est résident d'un Etat ayant conclu une convention fiscale avec l'Algérie, la qualification de redevance ou le taux de la retenue à la source de 24% peuvent être réduite à 15%, voire limité à 5% et ce, selon les stipulations des conventions fiscales [1675]. En conséquence, l'application du droit commun (l'art 156 CIDTA) dans un cadre conventionnel devraient rester relativement réduit.

[1673]- Direction des grandes entreprises algériennes, « Fiscalité des entreprises étrangères », disponible à l'adresse, Fiscalité des entreprises étrangères (mfdgi.gov.dz), consulté le 10 juin 2022.

[1674]- L'article 156 du CIDTA.

[1675]- PONS Thierry et GELIN Stéphane, « *Taxation du revenu dérivé du commerce électronique* », Rapport National Francais, Cahiers de droit fuscal international, page 398.

Toutefois, ce droit de percevoir l'impôt par l'Etat de source reste considérablement limité selon des critères déterminés. Dans certaines situations, la qualification de redevances pour certaines prestations peut être délicate[1676].

C'est notamment le cas lorsque dans un même contrat ou marché, les prestations sont accompagnées ou précédées d'une vente d'équipements. En effet, le droit commun dans ce cas de figure, dispose que le montant de cette vente n'est pas soumis à la retenue à la source, sous réserve que l'opération de vente soit facturée distinctement. De plus, pour le calcul de la retenue, les sommes versées en monnaie étrangère sont converties en dinars au cours de change en vigueur à la date de signature du contrat ou de l'avenant au titre duquel sont dues lesdites sommes. Le cours à retenir, est celui de la vente de la monnaie étrangère considérée[1677].

Par ailleurs, au nom des Nations Unies, Peter A. Harris a évoqué que si les pays en développement réussissent à négocier l'inclusion d'un nouvel article dans leurs conventions fiscales, ils pourront taxer les revenus des services techniques obtenus par des non-résidents et protéger leur base d'imposition nationale de l'érosion par le biais de paiements pour services techniques[1678].

Bien que les paiements pour services techniques à des non-résidents effectués par des résidents d'un pays en développement ou des non-résidents disposant d'un ES ou d'une base fixe dans le pays en développement soient déductibles de son assiette fiscale, ce pays sera autorisé à imposer ces paiements[1679].

Toutefois, dans la pratique, les pays en développement se heurtent à plusieurs obstacles pour pouvoir effectivement taxer les revenus des services techniques fournis par des non-résidents. Les dispositions de la législation nationale doivent permettre l'imposition des revenus de services techniques générés par des prestataires de services non-résidents. Les pays en développement doivent réussir à négocier l'inclusion du nouvel article sur les

[1676]- DE KERGOS Yann, « *Practical issues in the application of double tax conventions* », Rapport National Francais, Cahiers de droit fuscal international, page 363.

[1677]- L'article 156 du CIDTA.

[1678]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", 2017, page 114.

[1679]- NATIONS UNIES, Ibid.

services techniques dans leurs conventions fiscales, ce qui peut être difficile car les pays développés peuvent être réticents à accepter l'inclusion du nouvel article[1680].

En Algérie, sont considérés comme revenus de source algérienne lorsque le débiteur des revenus à son domicile fiscal ou est établi en Algérie « *b) les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ainsi que tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et des droits assimilés ; c) les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en Algérie* »[1681].

Dans de telles hypothèse, l'article 150 du CIDTA prévoit l'application d'une retenue à la source de 24%. On pourrait proposer l'élargissement de cet article aux sommes payées en contrepartie de toutes transactions commerciales opérées par voie de communications électroniques. Dans ce cas le paiement des transactions commerciales transfrontalières s'effectue exclusivement à distance par voie de communications électroniques. Lorsque le paiement est électronique, il s'effectue à travers des plates-formes de paiement dédiées, mises en place et exploitées exclusivement par les banques agréées par la Banque d'Algérie et Algérie Poste[1682].

En conséquent, et puisque toutes les transactions opérées par voie de communications électroniques sont soumises aux droits et taxes prévus par la législation et la réglementation algérienne en vigueur[1683], une retenue à la source de 24% serait une solution souhaitable.

En outre, au nom des Nations Unies, Adolfo Martín Jiménez a souligné que les pays devraient également considérer que la perception de retenue à la source sur les redevances peut créer des problèmes de différenciation des redevances et des services techniques. Si des retenues à la source sont prélevées pour les redevances et les services techniques, ce

[1680]- NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", 2017, page 114.

[1681]- Art 93 §3 du CIDTA.

[1682]- Art 27 de la Loi n° 18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique.

[1683]- Art 03 de la Loi n° 18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique.

problème est éliminé à condition que les taux de retenue à la source soient les mêmes pour les deux catégories[1684].

Toutefois, des difficultés peuvent se présenter, à savoir comment distinguer les services techniques et les redevances, d'une part, de différents services, et d'autre part, comment la nouvelle disposition interagit avec d'autres dispositions dans les conventions fiscales qui concernent également les services en général[1685].

2.2. La problématique de la retenu de la source sur des revenus d'actifs

La retenue à la source sur les transactions numériques proposée a été critiquée du fait qu'elle modifie de manière significative la nature actuelle de l'impôt sur le revenu et générant des taxes quasi-consommation (considérée comme une taxe de consommation au lieu d'un impôt sur le revenu)[1686].

Le professeur Jinyan Li a souligné que les paiements du e-commerce devraient être considérées comme des bénéfices d'entreprises, et ne soient pas soumis à une retenue d'impôt car une retenue à la source pourrait être une mauvaise approximation pour un impôt sur le revenu net et la charge fiscale serait transférée aux sociétés résidentes, ce qui augmente le coût de leur frais d'entreprise[1687].

OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe ont indiqué que la collecte de cette taxe serait particulièrement difficile dans les transactions entreprises - consommateurs (B2C). Les intermédiaires financiers (comme les banques) devraient soit être accordés d'informations détaillés sur la transaction ou qu'un système d'enregistrement obligatoire peut être nécessaire. En outre, Il est généralement admis que les fournisseurs étrangers ne doivent pas être imposables moins favorablement que les fournisseurs nationaux par le biais d'une retenue à la source sur les transactions. En fait, l'OCDE n'a pas considéré la retenue à la source comme une solution pour relever les défis fiscaux de l'économie numérique dans son rapport final sur l'action 1 / BEPS 1[1688].

[1684]- NATIONS UNIES, document précité, page 452.

[1685]- NATIONS UNIES, document précité, page 452.

[1686]- IBFD Academic Task Force, Prof. Dr. Yariv Brauner et Prof. Dr. Andrés Baez, Ibid, page 25.

[1687]- JINYAN LI, "*Protecting the Tax Base in the Digital Economy*", Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, Paper No. 9 June 2014, page 42.

[1688]- OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe, Op.cit, page 17.

SAINTRAIN Michel a souligné que le lieu de la source est le lieu où l'activité économique est réalisée. Cependant, dans de nombreux cas, le lieu où l'activité économique est réalisée n'est pas directement identifiable. C'est notamment le cas dès lors qu'il s'agit du commerce de biens intangibles : propriété intellectuelle, services, activités financières, etc. Dans ces cas, des règles ad hoc fixent le lieu de la source. Par conséquent, la nature de l'activité qui produit un revenu devient un critère essentiel pour en déterminer la source. La solution radicale consistant à généraliser la notion de redevance à tous les revenus découlant d'activités électroniques portant sur des intangibles est à rejeter car elle créerait des discriminations entre types de supports et mode de livraison d'un même produit final[1689].

A titre d'exemple « *pour les contribuables canadiens qui effectuent un paiement assujetti à une retenue d'impôt, cela peut poser un certain nombre de problèmes. Premièrement, il sera difficile de déterminer le taux approprié de la retenue (on suppose qu'il y a une convention) à cause de l'anonymat qui est associé à l'Internet. Ainsi, un contribuable canadien de bonne foi pourrait présumer que la Convention fiscale entre le Canada et la France s'applique à cause du suffixe de l'adresse du site Web (.fr) alors que dans les faits, le bénéficiaire du paiement réside dans un pays qui n'a pas conclu de convention fiscale avec le Canada* »[1690].

Etant donnée le caractère international de l'activité des multinationales disposant d'un site sur Internet, la mise en œuvre du principe de territorialité parait difficile car on ne peut pas leur imposer un nom de domaine correspondant à un pays donné[1691].

De même, une adresse Email, même si elle fait référence à un nom et à un prénom, ne garantit généralement pas l'identité de cette personne et ne donne pas d'indications sur sa localisation géographique[1692].

[1689]- SAINTRAIN Michel, Op.cit, page 25.

[1690]- Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », Dixième réunion, Genève, 10-14 septembre 2001, page 32.

[1691]- Conseil d'Etat français, « *Internet et les réseaux numériques* », étude adoptée par l'Assemblée générale du Conseil d'Etat le 2 juillet 1998, page 84.

[1692]- SAINTRAIN Michel, Op.cit, page 15.

GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto ont indiqué que des propositions différentes ont été proposées en Italie pour introduire une retenue à la source sur les revenus liés aux transactions numériques. En particulier, la loi de 2015 et le projet de loi proposé par les députés Quintarelli et Sottanelliin en septembre 2015. En particulier, la première proposition prévoit une retenue à la source de 26% (25% pour les entreprises) sur les paiements effectués par les résidents pour des actifs ou services numériques fournis par un non-résident (principe de destination) [1693].

Dans la deuxième proposition, un taux d'imposition de 30 pour cent est chargé de transactions en ligne qui, en vertu de la loi italienne, peuvent être définies comme des redevances dans les cas suivants[1694] :

- *revenus provenant de transactions en ligne relatives aux paiements effectués par les résidents d'achat de produits ou de services numériques d'un fournisseur de commerce électronique à l'étranger;*
- *les compensations pour l'utilisation de la propriété intellectuelle, des brevets industriels et des marques, payées par les opérateurs nationaux pour l'acquisition de licences de logiciels distribuées par la suite sur le marché italien.*

En outre, le projet de loi Quintarelli et Sottanelli prévoyait une redéfinition de la notion d'établissement stable fondée sur une présence continue d'activités en ligne imputable à la société non-résidente, pour une période d'au moins six mois, qui produisent des paiements au cours de la même période pour une somme qui ne puisse être moins de cinq millions d'euros[1695].

Le cabinet d'avocats LOYENS&LOEFF estime qu'une retenue à la source sur les fournitures numériques semble cependant problématique pour deux raisons. La première est qu'une taxe de ce type serait perçue sur une base brute. En conséquence, cela ferait augmenter les prix de revient des fournitures numériques et, par conséquent, créerait une distorsion économique similaire aux retenues à la source actuelles. Il pourrait facilement transformer une entreprise rentable avant impôt en une entreprise déficitaire après impôt. Une telle taxe

[1693]- GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto, Op.cit, page 06.

[1694]- GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto, Ibid.

[1695]- GASTALDI Francesca et ZANARDI Alberto, Ibid.

créerait également des différences inéquitables dans le traitement fiscal par rapport aux entreprises non numériques. Deuxièmement, à l'instar de l'alternative d'établissement permanent virtuel, la suggestion d'introduire une telle taxe présuppose implicitement la possibilité de définir correctement son champ d'application. Une telle taxe nécessiterait par exemple une définition des transactions numériques couvertes. Comme il peut être difficile de séparer adéquatement la partie numérique de l'économie de la partie non numérique, une telle tâche semble assez décourageante. Prenons l'exemple d'un consultant qui prépare un conseil pour un client à l'étranger et envoie le conseil, soit par courrier express (copie papier ou clé USB), en pièce jointe à un e-mail, soit via une plate-forme en ligne dans le nuage, avec la facture[1696].

Cependant, certains chercheurs ont proposé un alignement du modèle fiscal de l'OCDE avec celui de l'ONU en fixant une durée minimale pour l'ES et classer tous les services entre entreprises en tant que redevances, afin de résoudre le problème de la caractérisation. L'objectif est d'allouer les bénéfices selon la création de valeur. Le Parlement européen a souligné que les avantages d'un tel système sont qu'il est déjà utilisé et il serait administrativement réalisable. Toutefois, cela signifierait un changement dans la règle source pour les services[1697].

Cela signifie que la règle source ne sera plus le lieu d'exécution mais serait similaire à l'article 12 (5) du modèle de l'ONU, résidence du payeur ou l'article 12 (A) ONU sur l'érosion de base pourvu d'l'élimination la position de l'OCDE selon laquelle les paiements en commerce électronique devraient être qualifiés de bénéfices commerciaux et sont exonérés de la retenue à la source[1698].

En effet, « *l'une des principales critiques des États-Unis a été que les DST portent sur les revenus plutôt que sur les bénéfices, ce qui, selon eux, n'est pas conforme aux normes*

[1696]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 140.

[1697]- EUROPEAN PARLEMENT, DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES POLICY DEPARTMENT A: ECONOMIC AND SCIENTIFIC POLICY," *Tax challenges in the digital economy*", June 2016, page 45.

[1698]- EUROPEAN PARLEMENT, DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES POLICY DEPARTMENT A: ECONOMIC AND SCIENTIFIC POLICY, Ibid.

internationales. Cette affirmation est manifestement fausse, car de nombreux éléments de revenus tels que les dividendes, les redevances, les intérêts, les frais de services techniques, etc. sont imposés sur une base brute pour les mêmes raisons que pour les services numériques : l'indisponibilité d'un établissement stable. Ceci est basé sur des normes internationales telles que le modèle de convention fiscale des Nations Unies »[1699].

Finalement, l'Algérie a signé le 27 juin 2024 la Convention Multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux Conventions Fiscales pour Prévenir l'érosion de la Base d'imposition et le Transfert de Bénéfices[1700].

Section 2 : Un nouveau système mondial d'imposition des sociétés

Etant donnée que l'instauration de taxes spécifiques au commerce numérique ou d'une zone franche sur les réseaux (absence de toute imposition) n'est pas faisable, les modifications aux régimes fiscaux traditionnels sont donc inévitables. L´objectif est de maintenir une juste imposition de l´économie numérique, d'assurer la neutralité de l'impôt et de garantir l'équité dans la répartition des recettes fiscales entre les Etats[1701].

Mais dans un marché mondialisé et dématérialisé en évolution constante et progressive, est-ce tout cela est suffisant ?

Si la souveraineté est l'exercice de l'autorité légale sur un territoire physique, les réseaux de communications façonneraient un nouveau monde, libéré de la géographie, de ses distances, de ses limites et de ses frontières[1702].

M. Gianmarco Monsellato[1703] a évoqué que nous ne sommes plus au XVIIe siècle : nous devons accepter que la souveraineté fiscale n'existe plus. En réalité, avec l'économie globalisée et immatérielle, il est pratiquement impossible de savoir avec certitude où est créée la richesse : entre un producteur chinois, un chercheur français, un financier anglais,

[1699]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », page 42.

[1700]- DGI, « *Pour une administration fiscale investie en matière de relations fiscales internationales 2020-2024* », Lettre de la DGI ; N°çè ? Octobre 2024.

[1701]- SAINTRAIN Michel, article précité, page 05.

[1702]- DUPUY Gabriel, « *Internet abolit-il la géographie ?* », LES CAHIERS DE L'ARCEP, Economie numérique et mondialisation, géopolitique de l'internet, Juin 2012, page 09.

[1703]- Managing partner de Taj Deloitte.

un assureur japonais et un dirigeant américain, alors que tous les Etats prétendent que la richesse est créée chez eux[1704].

De nouveaux outils sont à inventer. Comme l'indiquait dès 2004 le secrétaire général des Nations-Unies Kofi Annan : « *en matière de gouvernance Internet, nous nous devons être au moins aussi créatifs que ceux qui inventèrent ce réseau* »[1705]. Toutefois, nous somme persuader que l'ONU est le forum inclusif le plus apte à élaborer les règles du nouveau système fiscal international.

Sous-section 1 : Esquisse d'imposition des sociétés dans le pays de destination

Les cadres fiscaux nationaux sont insuffisamment adaptés au nouvel environnement numérique. Les Etats imposent difficilement leurs règles fiscales aux acteurs hors de leurs frontières et craignent l'impact potentiel des législations d'autres pays sur leurs propres citoyens et entreprises. Bien que chaque pays ait le droit de faire le système fiscal qui lui plaise et décider de son propre taux d'imposition, étant donné qu'il s'agit de son droit souverain, le développement de règles communes pour cet espace global qu'ils partagent devient indispensable[1706].

Cependant, toute approche strictement territoriale doit être dépassée et que c'est bien une approche plus globale qu'il faudrait favoriser[1707]. C'est dans cet esprit et en vertu des résultats issus de notre recherche, qu'il importe d'identifier une proposition qui soit globale, équitable, neutre à l'égard des techniques commerciales, adaptable à l'évolution incessante des nouvelles technologies et de l'économie.

1. Un régime uniforme d'assiette pour l'impôt sur les sociétés

Le régime uniforme d'assiette pour l'impôt sur les sociétés proposé est un régime suggéré pour des raisons d'équité fiscale et pour faire face aux phénomènes de distorsion de

[1704]- Audition de M. Gianmarco Monsellato, Managing partner de Taj Deloitte, BOCQUET Eric,rapport précité, page 1167.

[1705]-DE LA CHAPELLE Bertrand, « *L'Internet est-il vraiment sans frontière ?* », LES CAHIERS DE L'ARCEP, Economie numérique et mondialisation, géopolitique de l'internet, Juin 2012, page 13.

[1706]- DE LA CHAPELLE Bertrand, article précité, page 13.

[1707]- CHKIOUA Arafat, « *La taxation di nouveau commerce : mesure de la remise en question de la territorialité et de la matérialité* », Les Cahiers Fiscaux Européennes, la Revue « *Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires* » N° 151, 2007.

concurrence et d'optimisation fiscale[1708]. Son application est transnationale et ne se limite pas au commerce numérique seulement mais inclut aussi le commerce traditionnel évitant toute discrimination entre forme de commerce. Toutes les sociétés seraient tenues de calculer leur assiette imposable selon un ensemble unique de règles communes à l'échelle mondiale remplaçant ainsi les régimes nationaux d'impôt sur les sociétés. Les contribuables assujettis seraient toute société résidente ou non-résidente afin d'établir une équité fiscale entre acteurs nationaux et étrangers quel que soit le lieu d'établissement de la société.

1.1. La détermination de la base imposable

La liasse fiscale se compose de deux états financiers : d'un bilan et d'un compte de résultat. Le total du bilan se calcule comme la somme de tous les actifs, à savoir : les immobilisations, les stocks, les créances, les disponibilité (banque et caisse) ou comme la somme de tous les passifs, à savoir le capital social, les réserves, les dettes en fin d'exercice. Cependant, le chiffre d'affaires désigne le produit de toutes les ventes de biens, d'actifs et de services réalisées dans un Etat donné.

A la différence du système actuel d'imposition des sociétés qui sont imposées sur les bénéfices à partir du compte de résultat, la base imposable de l'impôt uniforme sur les sociétés est calculée sur la base du bilan de la société ou du bilan consolidé du groupe. Elle comprend le total du stock plus le total des disponibilités de l'entreprise (les avoirs en caisse et les liquidités en banque) plus les capitaux propres (en diminuant les dettes du patrimoine de l'entreprise).

Cela signifie que toutes les rentrées de fonds, y compris les emprunts et les intérêts perçus, seraient imposables ; toutes les sorties de trésorerie, y compris les prêts, les remboursements d'emprunts et les paiements d'intérêts, seraient soustraites dans le calcul de l'assiette fiscale[1709].

De fait, les prêts entre filiales d'une multinationale situées dans différents pays n'auraient tout simplement aucune conséquence fiscale. De même, le transfert de bénéfices par la manipulation des prix intragroupe est également exclu. L'abolition du principe de

[1708]- MARINI Philippe, rapport précité, page 07.

[1709]- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul**,** SCHÖN Wolfgang**,** VELLA John, "*Taxing a Profit in Global Economy*", 2021.

l'entité indépendante (principe de pleine concurrence), fondement actuel des règles fiscales internationales qui a facilité les structures fiscales actuelles des sociétés multinationales pour transférer les bénéfices[1710].

De plus, l'abolition de la distinction traditionnelle entre bénéfices d'entreprise et redevances et imposer le rendement d'un bien incorporel dans le pays de destination, plutôt qu'à l'endroit où se trouve les fonctions et les activités qui les génèrent. Les ventes sont taxées dans le pays du consommateur, quelle que soit la résidence de l'entreprise[1711].

L'inclusion des capitaux propre dans le calcul de la base d'imposition est justifié par le fait que les Etats autorisent le financement des sociétés de capitaux par ces actionnaires, y compris un actionnaire étranger, indépendamment du capital propre, un capital créancier. L'actionnaire recours souvent au financement par l'emprunt du fait qu'il est plus avantageux sur le plan fiscal[1712].

L'actionnaire étranger peut également acquérir lui-même des biens et des services et laisser l'usage par la suite à la société de capitaux sous contrat de location de bail, de leasing ou de licence. Par conséquent, les rémunérations y afférentes réduisent l'assiette de l'impôt de l'audite société de la même façon que les versements d'intérêts[1713].

Du moment que les entreprises multinationales utilisent les instruments financiers hybrides pour la planification fiscale afin de déguiser les entrées de dette en capitaux propres et les sorties de capitaux propres en dettes, les capitaux propres seraient ajoutés à l'assiette fiscale[1714].

[1710]- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul**,** SCHÖN Wolfgang**,** VELLA John, Ibid.

[1711]- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul**,** SCHÖN Wolfgang**,** VELLA John, "*Taxing a Profit in Global Economy*", 2021.

[1712]- J.PILTZ Detlev, « *Aspects internationaux de la sous-capitalisation* », Rapport National Francais, Cahiers de droit fuscal international, page 145.

[1713]- J.PILTZ Detlev, Ibid, page 189.

[1714]- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul**,** SCHÖN Wolfgang**,** VELLA John, Ibid.

Toutefois, les immobilisations, à savoir : les locaux et les équipements fixes non destinés au commerce ne sont pas concernés par l'imposition et leur valeur n'est pas incluse dans le calcul du chiffre d'affaires.

En vertu de l'imposition uniforme, les pays en développement en seraient les grands bénéficiaires du fait qu'ils hébergent souvent les consommateurs de biens et de services. Cependant, si une entreprise produit des biens dans le pays A dont elle est résidente ou implanté en tant que filiale ou succursale et exporte vers le pays B, alors, dans le cadre de l'imposition uniforme proposée, A ne recevrait aucun impôt sur les bénéfices de l'entreprise. En effet, le pays A pourrait réclamer l'imposition du fait que l'entreprise y bénéficie de la fourniture des infrastructures, de protection juridique et d'autres biens et services, mais ne reçoit aucun revenu fiscal. En contraste, les Etats qui n'ont rien contribué reçoivent les impôts. Cette situation pourrait être considéré comme inappropriée. Cependant, le pays A a le droit aussi d'imposer les entreprises qui ont supporté leurs coûts de production dans un autre pays[1715].

1.2. L'imposition sur la base de la destination

En vertu des nouvelles règles, le système fiscal fondé sur la répartition de l'imposition entre l'Etat de résidence et l'Etat de source sur la base de la création de valeur sera aboli et l'attribution des droits d'imposition exclusifs sera attribuée à la juridiction du marché en vertu du principe de la destination.

L'attribution de l'imposition sera établie sur la base de la destination (le pays du marché), même si l'entreprise étrangère réalisant des transactions commerciales n'a pas une présence économique dans le pays de marché. Cette approche n'est pas reconnue dans le cadre du régime actuel alors qu´elle constitue la base des taxes sur la valeur ajoutée. En effet, ce nouveau principe se justifie premièrement par le fait que le marché crée de la valeur en soi. Deuxièmement, les clients particuliers sont relativement immobiles. On part du principe qu'il est peu probable, voire improbable qu'un client particulier change de localisation afin de réduire la charge fiscale de la multinationale à laquelle il achète un produit. De plus, si le

[1715]- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul**,** SCHÖN Wolfgang**,** VELLA John, "*Taxing a Profit in Global Economy*", publié dans Oxford Scholarschip Online en mars 2021.

revenu est imposé au lieu de destination, il est alors très difficile pour une multinationale de manipuler la source et donc le lieu d'imposition de ce revenu, voire le montant du revenu[1716].

« *La « destination » pertinente pour le calcul de la taxe est la localisation de l'acheteur immédiat et non (nécessairement) celle du consommateur final* »[1717]. Les règles de TVA sur l'imposition des entreprises non-résidentes pourraient donc être utilisées à cette fin.

La mondialisation et la numérisation signifient que nous vivons actuellement dans un «*village global*», dans lequel tout le monde est «*connecté en ligne*», y compris les multinationales qui ont une chaine de valeur globale. Il est temps d'adapter le système fiscal international à ces changements. Afin de créer le lien entre le monde virtuel et le monde réel, nous soutenons la proposition du docteur DE WILDE Maarten qui a suggère d'attribuer l'assiette fiscale à la juridiction du marché afin de répartir équitablement le droit d'imposition entre les différents pays. En d'autres termes, impôt sur les sociétés fondé sur le principe de destination. En effet, les marchés sont beaucoup moins mobiles que les facteurs de production car ils sont largement en dehors de la sphère d'influence des multinationales[1718].

DEVEREUX Michael P. et VELLA John ont souligné qu'une réforme fondamentale est nécessaire et l'assiette fiscale devrait être fondée sur des facteurs relativement immobiles, à savoir, le lieu où se trouvent les consommateurs. Entre autres, si le revenu est imposé au lieu de destination, il est très difficile pour une multinationale de manipuler la source et le lieu d'imposition de ce revenu. En conséquence de ces deux facteurs, la probabilité de concurrence entre les pays, devrait fortement réduite[1719].

Mme Kim S. Jacinto-Henares[1720] a suggéré que l'ensemble du système fiscal devrait être repensé car la base qui régit les activités économiques et la croissance n'est plus valable à l´ère du numérique. La théorie de la croissance économique part du principe que les

[1716]- DEVEREUX Michael, AUERBACH ALAN J., KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang, VELLA John, Ibid, page 170.

[1717]- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul et VELLA John, « *Destination-Based Cash Flow Taxation* », Oxford University Centre for Business Taxation, 2017, page 15.

[1718]- DE WILDE Maarten, article précité, page 08.

[1719]- DEVEREUX Michael P. et VELLA John, « *Implications of digitalization for international corporate tax reform* », 2017, page 17.

[1720]- Commissioner, The Independent Commission for Reform of International Corporate Taxation (ICRICT).

activités sont dirigées par le capital et les investissements. Or, de nos jours, les activités sont plutôt dirigées par la consommation. Par conséquent, la fiscalité ne devrait pas être basée sur le revenu, mais sur la demande[1721].

2. Le calcul de l'assiette fiscale

Afin d'adapter le système fiscal aux nouvelles réalités de l'économie internationale, les Etats serons appelées à modifier leurs systèmes fiscaux et d'appliquer un seuil d'imposition uniforme de 85 g d'or et un taux typique d'imposition de 2,5 % applicable en matière d'impôts sur les sociétés.

2.1. Un seuil d'imposition uniforme

Le seuil d'imposition est mesuré en or (si les revenus dépassent le 85g à la fin de l'année civile), qui est ensuite converti selon le taux de change annuel par les banques centrales des différents pays. Le faible coût d'entrée sur les réseaux via un site marchand ou une boutique en ligne, qui s´adresse à une large clientèle accessible dans le monde justifie l'abaissement du chiffre d'affaires à un montant de 85g d'or.

En outre, l'or est le choix le plus optimal comme un moyen d´échange de biens et de services. C´est le métal auquel nous avons recous lorsque d´autres forms de monnaie ne fonctionnent pas. Cela signifie que l´or aura toujours de la Valeur, contrairement aux crypto monnaies qui ne sont pas des reserves de valeur stable et d´ailleurs, ells n´ont pas de cour légaux[1722].

Depuis des décénnies que l´humanité utilise l´or dans les échanges commerciaux. Cependant, au cours des 50 derniére annees, le dollar s´est imposé comme la principale monnaie utilisee dans les echanges internationaux.

Bien que le bitcoin soit une monnaie numérique, décentralisée et transnationale, que faisant nous pour transférer du bitcoin si internet ne fonctionne plus.

En 1920, avant le paasage au dollar, une voiture (ford) coutait 400 dollars americains, soit 620 grammes d´or. En 2014, après le passage au dollar, la méme voiture

[1721]- SOUTH CENTRE, « *International Taxation from Global South Perspectives* », 2021, page 04.

[1722]- BIEDERMANN Bernard, "*Le bitcoin est-il une monnaie ?*", le 292 mars 2018, disponible a l´adresse, Le bitcoin est-il une monnaie ? | EPLF (entrepreneurs-pour-la-france.org), consulte le 30 mars 2021.

coutait 26 000 dollars americains, soit 620 grammes d´or. Donc, l´or garde sa valeur au fil du temps, car on peut pas l´imprimer.

Le système financier mondial est basé sur le dollar américain. Cependant, depuis 2021 les pays du BRICS visent une dédollarisation progressive en termes de factures commerciales, de réserves de devises, d'émission de dettes, etc. De fait, les banques centrales ont réduit leurs avoirs en dollars et se sont tournées vers l'or. L'or devient de fait un actif de réserve alternatif de plus en plus important pour les banques centrales. L´objectif est de s'éloigner d'un monde unipolaire pour se diriger vers un monde multipolaire[1723].

2.2. Un taux d'imposition faible et uniforme

La question du taux d'imposition est évidemment un critère central, notamment au regard du double objectif de modifier certains comportements des contribuables et de générer des revenus fiscaux. Ces réalités montrent la nécessité d'appréhender les transactions numériques dans le cadre d'une approche qui soit globale au-delà de toute frontière. Le taux d´imposition doit impérativement être fixe, faible et uniforme. Le seuil, quant à lui, est variable en fonction du taux de change. Une généralisation de cette règle au niveau mondial serait certainement bénéfique pour éviter les risques de planification fiscale par la délocalisation des profits, y compris par le biais du chalandage fiscal[1724].

De plus, la classification des fournitures numériques affecte principalement le taux d'imposition applicable[1725]. En effet, BOUTELLIS a en effet souligné que se baser sur la nature des transactions semble de plus en plus incertain lorsque la numérisation brouille les pistes[1726].

Un taux d'imposition identique et stable de 2,5% applique à la même base imposable, afin de prévenir la création des zones franches d'évasion fiscale pour de grands groupes[1727]. Philippe Dominati a rappelé qu'une fiscalité doit s'adapter à tout moment à la nature de la matière imposable à laquelle elle est confrontée. Dans un monde bien fait, on devrait être

[1723]- LI Yuefen, "*Trends, reasons and prospects of de-dollarization* », South Centre, 2023, page 02.

[1724]- OCDE, « *Cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS* », Note d'information, mars 2016.

[1725]- RENDAHL Pernilla, "*Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies A Comparative Study of Double Taxation and Unintentional Non-Taxation of B2C E-Commerce"*.

[1726]- BOUTELLIS Olivier, article précité, page 06.

[1727]- MARINI Philippe, rapport précité, page38.

capable de taxer efficacement, c'est-à-dire avec une assiette large et un taux d´imposition faible[1728].

La baisse du taux d'imposition est accompagnée dans l'imposition uniforme proposée d'un élargissement de l'assiette de l'impôt, ce qui peut compenser en tout ou partie la réduction des taux.

L'application d'un taux d'imposition faible a été initialement proposée en 1998 par le professeur Doernberg. Le professeur a suggéré de lutter contre l'érosion de la base d'imposition de l'Etat de source en appliquant une retenue d'impôt uniforme de 3% quelle que soit la catégorie du revenu[1729].

Dans un ouvrage antérieur, Pr.Doernberg a indiqué que l'utilisation d'un taux de retenue standard pour les activités de commerce électronique s'avérait potentiellement la seule solution pour taxer l´économie numérique. Cette approche est préconisée du fait qu'elle soit une solution acceptable pour les pays importateurs de technologie et de produits numérisés, et pour éviter les questions difficiles de qualification de revenu. Sur ce dernier point, Doernberg estimait que la qualification de revenu comme produits de vente, redevances, services, intérêts ou dividendes n'est pas nécessaire[1730] .

Le Dr. Daniel J. Mitchel a souligné qu´un bon système fiscal devrait être basé sur un faible taux d'imposition et moins de double imposition de l'investissement. Idéalement, les nations devraient abolir leurs lois fiscales et appliquer un impôt forfaitaire[1731]. L'harmonisation fiscale se produit lorsque toutes les nations fixent un taux d'imposition uniforme de sort que les contribuables ne peuvent pas profiter de taux d'imposition plus bas dans d'autres juridictions[1732].

[1728]- Audition de M. Charles-Henri Filippi, président de Citigroup (9 mai 2012), BOCQUET Eric, rapport précité, page 670.

[1729]- HUET Frédéric, Op.cit, page 211.

[1730]- Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », Dixième réunion, Genève, 10-14 septembre 2001, page 47.

[1731]- MITCHELL Daniel, "*Flat tax is the way of the future*", Mars 2006.

[1732]- MITCHEL Daniel, "*Backdoor Plan* », le 20 octobre 2004.

En effet, l'expression anglo-saxonne « flat tax » désigne un taux d´imposition unique et fixe qui s'applique sur tous les revenus imposables : bénéfices des sociétés et TVA[1733]. En théorie, les avantages de l´application d'un taux uniforme résident dans sa simplicité et son équité a l´égard des contribuables. D´une part, simplicité pour la déclaration de revenus et d´autre part, simplicité pour les services fiscaux en allégeant la bureaucratie et en facilitant la gestion. En 2001, la Russie a introduit un taux d'imposition forfaitaire uniforme de 13% et en 2002 les recettes fiscales ont augmenté de 25%[1734].

En 2001, aucun pays de la taille et de l'importance économique de la Russie n'avait adopté la Flat Tax. Le succès russe a fait des vagues. Cette Flat Tax s'étendre à tous les pays, principalement les anciens pays communistes d'Europe de l'Est. Historiquement, l'instauration d´un impôt unique fut l'une des causes de la révolution française. Les faits ont montré que des taux d´impositions très élevées génèrent systématiquement de l'évasion fiscale[1735].

En effet, un taux uniforme représente un obstacle aux entreprises de l'économie immatérielle a toute optimisation fiscale, puisque les territoires dont les conditions d'établissement sont pour elles optimales n'existeraient pas. GARELLO Pierre a constaté dans son rapport sur « La fiscalité dans les pays de l'OCDE : bilan et perspective » que les pays avec un taux d'imposition faibles créent plus de richesse et de rentrées fiscales[1736]. La réduction des taux marginaux sur le revenu ne vide pas les caisses de l'Etat, alors que leur augmentation pourrait avoir un impact sur la création future de richesse et priver l'Etat de son capital entrepreneur[1737].

Un taux d´imposition réduit à 2,5% se justifie par le faible profit issu des transactions numériques et vise à renforcer le pouvoir d'achat des consommateurs[1738]. En effet, ce taux d´imposition permet également de résoudre la problématique de classification des revenus de services, de redevances et de la vente de biens en revenus passifs ou revenus actifs du

[1733]- ARNAUD Caroline, « *Le taux d'imposition unique à l'essai* », le 16 mai 2005.

[1734]- ARNAUD Caroline, Ibid.

[1735]- SPARTACUS, Op.cit.

[1736]- GARELLO Pierre, Ibid, page 24.

[1737]- GARELLO Pierre, Ibid, page 58.

[1738]- Conseil des prélèvements obligatoires, document précité, page 13.

puisqu'ils sont imposés différemment selon les règles actuelles. De plus, les produits transférés via Internet à un coût marginal nul sur le réseau[1739]justifient aussi l'abaissement du taux d'imposition à 2,5 %.

Par ailleurs, cette solution peut être critiquée du fait qu'elle ne contribue pas à la souveraineté fiscale effective des pays lors de la conception de leurs systèmes fiscaux. Or, Internet ignore la notion de territoire. Il s´agit d´un espace virtuel qui n´est pas soumis à la géographie politique, et est donc quasiment indépendant des juridictions nationales. C'est un argument que nous considérants comme incontestable, car il est évident que la souveraineté fiscale des États et les contrôles fiscaux risquent simultanément d´être affaiblis[1740].

Par ailleurs, la mondialisation économique et financière qui est fondée sur le libre échange des biens, des personnes, des services et des capitaux bouscule la souveraineté fiscale des États[1741].

Alors pourquoi devrions-nous tenir compte des frontières géographiques lorsqu´il s´agit de la fiscalité de l´économie numérique[1742]?

2.3. La méthode de répartition par formule

Dans le cadre d´une fiscalité unifiée, l'entreprise multinationale devrait être considérée comme une seule entreprise et la base imposable devrait être repartie selon une méthode de répartition par formule par le biais de pourcentage.

D'abord, la société mère ultime du groupe doit établir les états financiers non consolidées des entités qui composent le groupe, à savoir le chiffre d'affaires total et le total du bilan du groupe. Cela dit, que les états financiers d'une EMN incluent toutes les transactions intra-groupes qui sont éliminées lors de la consolidation en vertu du système fiscal actuel. Ensuite, la base imposable est le total du stock plus la totalité de la trésorerie et des capitaux propres de l´entreprise. Le montant reçue est multiplié fois 2,5%. Enfin, le montant qui en résultera sera le montant de l'impôt uniforme à payer dans les juridictions

[1739]- SAINTRAIN Michel, article précité, page 16.

[1740]- MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, « *Contrôle fiscale et souveraineté fiscale* », Revue Gestion & Finances Publiques / N° 12 - Décembre 2011, pages 905

[1741]- BOUDET Jean-François, « *Nouvelles technologies et fiscalité : vers un e ? contrat fiscale ?* », E.N.A. |Revue française d'administration publique, 2013/2 - N° 146, page 372.

[1742]- SILIAFIS Kanstantinos, article précité, page 150.

dont lesquelles le groupe a réalisé des ventes, à savoir les pays de marché. Cependant, la répartition du gâteau fiscal (le montant résultant) se fait à l´aide d'une formule. Cette dernière est fondée sur le pourcentage des ventes réalisées dans chaque juridiction de marché concernée.

Par exemple : L'entreprise A est une entreprise multinationale résidente du pays A et a 3 filiales dans des pays différent. La filiale B située dans le pays B, la filiale D dans le pays D et la filiale C dans les pays C. L'EMN et ces filiales effectuent des transactions commerciales non seulement dans les pays d'implantation mais aussi dans les pays E, F, G et I. L'entreprise A qui est l'entreprise mère ultime doit calculer et payer l'impôt dans tous les pays, à savoir : A, B, C, D, E, F et I.

Aux fins du calcul de l'impôt unitaire sur les sociétés, le montant à imposer comprend le total des stocks plus le total de trésorerie plus le total des capitaux propres, à savoir :

Le montant à imposer = 4.826 + 1.470.432 + 1.781.066 = 3.256.324

	A	B	C	E	Group
Actif	**173.126**	**607.100**	**671.700**	**555.850**	**2.007.776**
Immobilisations	16.200	245.312	132.864	141.416	535.792
Actifs immobilisés	**16.200**	**245.313**	**132.865**	**141.417**	**535.793**
Créances clients	0	0	0	0	0
Stocks	351	1.161	2.114	1.200	**4.826**
Trésorie	156.574	361.788	538.836	413.234	1.470.432
Actifs circulants	**156.926**	**361.788**	**538.836**	**414.434**	**1.471.984**
Passif	**173.126**	**607.100**	**671.700**	**555.850**	**2.007.776**
Capital	10.000	250.000	319.000	500.000	1.079.000
Compte courant associés	20.000	10.000	9.000	12.000	51.000
Bénéfices non distribuées	33.066	193.000	300.000	25.000	551.066
Capitaux propres	**63.066**	**553.000**	**628.000**	**537.000**	**1.781.066**
Emprent-dette financiére	83.200	50.000	40.000	15.000	105.000
Dette sociale	840	600	200	450	2.090
Dette TVA	5.219	2.000	1.500	1.300	10.019
Dettes fiscale	20.801	1.500	2.000	2.100	26.401
Dettes	**110.060**	**54.100**	**43.700**	**18.850**	**38.615**

Le montant à payer = 3.256.324 * 2,5% = 81.408,1

Le montant à payer doit ensuite être réparti entre les pays concernés en fonction du pourcentage de l'ensemble des transactions qui y sont réalisées, à savoir les ventes et les prestations de services physiques ou numériques, y compris les redevances.

Si 10% des transactions sont réalisées dans le pays A, ça part d'impôt sera de 8140,81. De même pour les autres.

Pays B (15%) =12.211,215

Pays C (5%) = 4070,405

Pays D (2,7%) = 2.198,0187

Pays E (33%) = 26.864,673

Pays F (24%) = 19.537,944

Pays G (1,5%) = 1.221,1215

Pays I (8,8%) = 7.163,9128

Sous-section 2 : Une proposition qui répond au principe de neutralité fiscale

Les principales voies d'évasion fiscale dans le cadre du système existant devraient disparaitre après application du nouveau système. En effet, le système fiscal proposé réponde aux principes administratifs d'efficacité fiscale, à savoir : la simplicité, la neutralité, l'équité et la flexibilité.

1. Les objectives de la proposition

Les nouvelles dispositions proposées doivent correspondre aux principes contenus dans les conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique adopté par les ministres lors de la conférence de l'OCDE à Ottawa en 1998, à savoir : la simplicité, la neutralité, l'équité et la flexibilité doivent être employés[1743].

1.1. Payer sa juste part d'impôt

Une fiscalité fondée sur le principe de destination, c'est-à-dire sur la localisation du consommateur, couplé à une harmonisation des taux d'imposition, sont des mesures qui apporteraient certainement des résultats satisfaisants dans la lutte contre l'optimisation fiscale. Une telle harmonisation pourrait gêner l'Irlande, le Luxembourg, dont les géants du numérique localisent leurs droits intellectuels. Des taux d'imposition élevés ne font

[1743]- LIGHART Jenny. E, "*Consumption Taxation in a Digital World: A Primer*", Canadian tax journal / revue fiscale canadienne, (2004) vol. 52, N°4, page 1064.

qu'inciter les contribuables à déplacer leurs capitaux vers des juridictions a faible fiscalité[1744].

Un taux d'imposition uniforme de 2,5% empêche les entreprises d'éluder l'impôt en faisant en sorte que leurs serveurs et leurs sites web ne soient pas considérés comme établissement stable dans une juridiction ou l'autre de leur choix[1745].

1.2. Le principe de neutralité

Le fameux « US Framework for Global Electronic Commerce » qui est un document extrêmement intéressant publier en 1997 par la Maison Blanche estimait que la fiscalité de l'Internet devrait obéir à trois principes – plus faciles à énoncer qu'à appliquer. Cette fiscalité ne doit entraîner ni distorsions ni freins au commerce – pas de discrimination, pas d'incitation : elle doit être neutre[1746].

La neutralité de l´impôt signifie la taxation, quelle que soit la technologie utilisée pour une même fonction[1747]. Le principe à prendre en compte en droit constitutionnel, c'est le principe d'égalité des contribuables devant l'impôt. En effet, l'application des concepts fiscaux originaux développés par l'OCDE sur la base du principe de territorialité semble incompatible avec le principe de l'égalité. Les entreprises virtuelles ne sont pas une structure à base territoriale et peuvent exister dans plusieurs territoires. De fait, la tentative d'ajuster les concepts de résidence et de source, conçus sur la base des opérations de présence physique, aux transactions numériques ne semble pas probable[1748].

Une étude de la Commission européenne a montré que les EMN bénéficient de taux d'imposition inférieurs de 3,5% et que les entreprises nationales et les PME sont particulièrement désavantagées du fait qu´elles paient un taux relativement plus élevé que les EMN. L'assiette fiscale est érodée et les bénéfices sont déplacés. Si les gagnants sont les

[1744]- TANZI Vito, Op.cit, page 36.

[1745]- SAINTRAIN Michel, Op.cit, page 32.

[1746]- LE GALL Jean-Pierre, Op.cit, page 08.

[1747]- MARINI Philippe, Op.cit, page 81.

[1748]- GARATE Cristian, "*The "fixed place of business" in the context of electronic commerce*", page 22.

facteurs mobiles, les perdants sont les facteurs de production tels que la main-d'œuvre ainsi qu´un nombre réduit d'entreprises à mobilité limitée[1749].

Puisqu'un serveur web constitue un établissement stable d'une entreprise au sens de l'art 5 du modèle OCDE, cela pourrait favoriser la migration des serveurs et équipements informatiques vers des pays à faible imposition, notamment les paradis fiscaux[1750].

Cependant, l´implantation des firmes dans les pays à fiscalité basse n'est pas en soi illégale vu qu'elles sont le libre choix du pays d'implantation. En effet, la cause réside dans la non-harmonisation des systèmes d'impositions et les distorsions des taux au niveau du globe. L'harmonisation d'assiettes et des taux d'impôts contribuent ainsi à la justice fiscale transnationale entre les grands acteurs de l'Internet, qui paient très peu ou pas d´impôt sur leurs bénéfices et les PME qui elles paient leur juste part d'impôt indifféremment de leurs lieux de résidence[1751].

Idéalement, l'abaissement du taux d'imposition des sociétés devrait s'accompagner de la suppression de nombreuses dispositions qui réduisent, complexifient l'assiette de l´impôt et les rendent peu transparentes[1752], notamment les déductions, les abattements et les exonérations fiscaux à des fins incitatives[1753].

D´ailleurs, plusieurs études révèlent que les allègements d'impôts utilisés dans l'espoir d'attirer des investissements étrangers, n'apportent pas les retombées promises en termes de développement. En revanche, la stabilité politique et fiscale sont des facteurs clés

---

[1749]- EUROPEAN PARLEMENT, DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES POLICY DEPARTMENT A: ECONOMIC AND SCIENTIFIC POLICY," *Tax challenges in the digital economy*", June 2016, page 19.

[1750]- TELSTSCHER Susanne, "*Electronic Commerce and Development: Fiscal Implications of Digitized Goods Trading*", World Development Vol. 30, No. 7, 2002, page 1144.

[1751]- COMMISSION EUROPÉENNE, « *Paquet de mesures contre l'évasion fiscale: prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne* », Communication de la commission au parlement européen et au conseil, Bruxelles, le 28.1.2016 COM(2016) 23 final, page 02.

[1752]- CLAUSING Kimberly A, « *L'évasion fiscale des entreprises multinationales* », rapport précité, page74.

[1753]- GARELLO Pierre, Op.cit, page 04.

d'attractivité[1754]. « *Des assiettes larges et des taux réduits* », c´est la norme parfaite d'une fiscalité optimale[1755].

1.3. Principes d'efficacité et d'équité

La justice et l'équité sont deux concepts qui font partie intégrante de la fiscalisation, puisqu'ils sont directement liés à celui qui supporte la charge et à la manière dont il est réparti. Ces concepts pourraient jouer un rôle de premier plan dans l'analyse, car la question de savoir qui supporte la charge est extrêmement complexe en raison du caractère anonyme du commerce numérique[1756].

En matière de fiscalité internationale, le débat sur l'efficacité économique porte généralement sur la neutralité a l´égard des exportations et des importations de capitaux. Il s´agit de neutralité par rapport aux exportations de capitaux lorsque le système fiscal n'encourage pas à investir dans le pays plutôt qu'à l'étranger et vice-versa. Cependant, la difficulté vient de l'absence de principes universellement acceptés pour la répartition du gâteau fiscal entre les pays de la source et de la résidence d'où la difficulté de déterminer la répartition équitable des droits d'imposition entre ces deux pays[1757].

Compte tenu du principe de neutralité fiscale, il semble justifié que le commerce numérique et le commerce traditionnel soient mis aux mêmes règles d'imposition. Or, la répartition de l'imposition entre Etat de résidence et Etat de source ne répond pas en fait au principe d'équité dans le système actuel. De même, le projet BEPS est évidemment loin d'être parfait.

En 1980, Thomas Horst a publié un article dont il a démontré que, sous certaines hypothèses, il est impossible d´atteindre la neutralité de l'exportation de capital (CEN) et la

[1754]- GODFREY Claire, « *Petits arrangements entre amis : pourquoi la réforme fiscale n'inquiète pas encore les entreprises championnes de l'évasion fiscal*e », Document d'information d'Oxfam, 2014, page 09.

[1755]- BOCQUET Eric, Tome I : rapport, Op.cit, page 258.

[1756]- CROW Stephen, conseiller auprès du Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies, Groupes spécial d'experts de coopération internationale en matière fiscale, « *Le commerce électronique : aspects de la fiscalisions internationale* », dixième session, Genève, 10 septembre 2001, page 20.

[1757]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 15.

neutralité de l'importation de capital (CIN). Horst a fait noter que la neutralité CEN et CIN ne peut être atteinte simultanément que lorsque les taux d'imposition des pays soient identiques. Horst pensait que ce résultat est irréaliste[1758].

Le professeur WEISBACH David a souligné que le recours à la neutralité pour évaluer la politique fiscale internationale est attribuée à Richman (1963). La neutralité se concentre sur deux types de neutralités : la neutralité des importations et des exportations de capitaux[1759].

La neutralité de l'exportation de capitaux (CEN) exige que les résidents d'un pays soient confrontés au même fardeau fiscal quel que soit l´endroit de l´investissement. Imposant le même taux d'imposition indépendamment de la localisation, permet de s'assurer que cette condition est remplie. La neutralité des importations de capitaux (CIN), en revanche, concerne les économies. Elle impose à tous les investisseurs d´un pays donné de payer le même taux marginal d'imposition quelle que soit leur résidence. Cela signifie que chaque activité commerciale dans un pays est soumise à la même situation globale d'imposition[1760].

Le juriste AVI-YONAH Reuven s'est interrogé pourquoi existe-t-il une telle convergence des taux d'imposition des sociétés ? Fondamentalement, en raison de la concurrence fiscale, les multinationales rivalisent entre elles à travers les frontières nationales et aucun pays ne souhaite mettre ses multinationales dans un désavantage concurrentiel[1761].

Pour cette raison, les taux d'imposition des sociétés ont tendance à se déplacer à l'unisson. Lorsque les États-Unis ont réduit leur taux de 46% à 35% en 1986, la plupart des

---

[1758]- AVI-YONAH Reuven, "*Is it time to coordinate corporate tax rates? A note on horst*", 2014, page 03.

[1759]- WEISBACH David A., "*The Use of Neutralities in International Tax Policy*", University of Chicago Law School Chicago Unbound, 2014, page 04.

[1760]- WEISBACH David A., Ibid.

[1761]- « *Le CEN se réfère à la neutralité des décisions d'investissement entre le pays dans lequel réside un investisseur et le pays dans lequel il envisage de faire un investissement. La neutralité de l'exportation de capitaux (CEN) est la doctrine selon laquelle le revenu d'un investisseur devrait être imposé au même taux total quel que soit l'emplacement dans lequel il est gagné. Le CIN, quant à lui, désigne le traitement de tous les investisseurs dans un pays donné de la même manière*.

pays l'ont fait de même, de sorte que le taux typique d'imposition des sociétés dans les années 1990 était dans les années 30[1762].

Dans les années 2000, la plupart des grands pays de l'OCDE, à l'exception des États-Unis, ont réduit leur taux aux années 20, menés par l'Allemagne et finalement suivis par le Royaume-Uni et le Japon. Bien que l'UE n'ait jamais réussi à coordonner les taux d'imposition des sociétés en dépit de diverses tentatives de le faire, néanmoins, le monde utopique de *Horst* des taux d'imposition coordonnés qui permettent à la fois d'obtenir la neutralité de l'exportation de capital (CEN) et la neutralité de l'importation de capital (CIN)[1763], peut être plus proche de la réalité que beaucoup d'économistes et de décideurs n'y croient[1764]. Les règles GloBe sur l'impôt minimum mondial de l'OCDE/G20 en fait partie.

1.4. Le principe de certitude et de simplicité

Les règles fiscales doivent viser à être simples, compréhensibles et claires dans leurs objectifs[1765]. Toutefois, les règles existantes n'ont pas été conçues pour traiter du commerce numérique et leur application peut entraîner des incohérences et des incertitudes[1766]. Mais pas que, les nouvelles règles du plan BEPS ont amplifiées la complexité de la fiscalité internationale qui est de nature très complexe[1767]. L'alourdissement de la fiscalité est une cause certaine d'accélération de l'évasion fiscale. En effet, l'évasion fiscale s'aggravait

[1762]- « *Le CEN se réfère à la neutralité des décisions d'investissement entre le pays dans lequel réside un investisseur et le pays dans lequel il envisage de faire un investissement. La neutralité de l'exportation de capitaux (CEN) est la doctrine selon laquelle le revenu d'un investisseur devrait être imposé au même taux total quel que soit l'emplacement dans lequel il est gagné. Le CIN, quant à lui, désigne le traitement de tous les investisseurs dans un pays donné de la même manière*.

[1763]- « *Le CEN se réfère à la neutralité des décisions d'investissement entre le pays dans lequel réside un investisseur et le pays dans lequel il envisage de faire un investissement. La neutralité de l'exportation de capitaux (CEN) est la doctrine selon laquelle le revenu d'un investisseur devrait être imposé au même taux total quel que soit l'emplacement dans lequel il est gagné. Le CIN, quant à lui, désigne le traitement de tous les investisseurs dans un pays donné de la même manière*.

[1764]- AVI-YONAH Reuven, Op.cit, FEBRUARY 2014, page 03.

[1765]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 19.

[1766]- OCDE, Ibid, page 159.

[1767]- OCDE, Ibid, page 117.

lorsque l'impôt s'alourdissait en appliquant des taux trop élevés ou qu'ils ne sont pas adaptés aux bénéfices des entreprises[1768].

Compte tenu de la dimension mondiale d'Internet, le commerce numérique nécessite une coordination plus importante des politiques fiscales dans le but de créer un environnement international favorable à ces activités[1769]. L'économique a toutefois changé et continue de changer. La solution doit être suffisamment souple pour s'adapter à la dynamique de l'environnement[1770].

Les législations existantes ne sont pas toujours transposables au commerce électronique et doivent donc être réadaptées. Jusqu'ici, un consensus international dans ce domaine a été relativement atteint entre les nations développées. Mais ce consensus ne permet pas de prendre en considération les besoins et les capacités des administrations fiscales dans les pays en voie de développement[1771].

Dans son rapport de 2017, le Comité d'expert de l'ONU a souligné que le débat sur la mise en œuvre d'une proposition radicale présentant des avantages et des inconvénients uniques est compliqué, car l'administration doit décider de combattre les démons fiscaux que nous connaissons par rapport aux démons fiscaux que nous ne connaissons pas. Cela ne veut pas dire qu'il ne faut pas explorer, comme d'un certain point de vue, les changements radicaux et perturbateurs des modèles économiques et le fonctionnement du monde appellent des réponses radicales et perturbatrices[1772].

La collecte des impôts dans plusieurs Etats à le potentiel de créer des complexités administratives pour les entreprises ayant besoin de se conformer aux statuts juridiques dans plusieurs Etats[1773].

[1768]- Audition de M. François d'Aubert, BOCQUET Eric, rapport précité, page 128.

[1769]- CNUCED, « *Rapport 2015 sur l'économie de l'information, libérer le potentiel du commerce électronique pour les pays en développement* », page 99.

[1770]- CROW Stephen, Op.cit, page 32.

[1771]- SEOGO Karim, « *La fiscalité internationale et le commerce électronique* », 4 juillet 2015.

[1772]- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "*Tax challenges in the digitalized economy: Selected Issues for Possible Committee Consideration*", prepared by Styliani Ntoukaki, an intern with the secretariat, with contribution from other secretariat members, Geneva, 17-20 October 2017, page 28.

[1773]- AGRAWAL R.David et FOX F. William, Op.cit, page 35.

Cependant, une taxation uniforme avec un taux d'imposition réduit applicable pour toute forme de commerce qu'il soit électronique ou physique est une solution qui nous parait idéale pour obtenir l'objectif principal d'une taxation optimale qui est la neutralité. De plus, un seuil d'imposition unifié au niveau mondial pourrait être une solution appropriée pour éviter d'imposer une charge administrative disproportionnée aux petites entreprises[1774].

De nombreux d'économistes s'accordent sur le fait qu'une formule combinant une assiette fiscale large (en supprimant les abattements fiscaux) et des taux d'imposition modérés est la plus efficace économiquement pour parvenir à un plus grand respect de l'impôt[1775].

Une fiscalité lourde n'est pas envisageable et ne serait d'ailleurs dans l'intérêt des entreprises multinationales ni de celui des autorités fiscales. Face à la mondialisation, les grandes entreprises se retrouvent dans une concurrence internationale. Augmenter la pression la fiscalité, c'est prendre le risque de favoriser des implantations qui auraient un effet néfaste sur un territoire plutôt qu´un autre[1776].

Il serait donc souhaitable d´alléger la pression fiscale. C'est pourquoi nous recommandons deux mouvements simultanés : d'une part, nous devons abaisser le seuil d'imposition et, d'autre part, abaisser le taux d´imposition. Ce double mouvement permettrait de simplifier le système fiscal. En outre, il nous semble avantageux de repartir les bénéfices bases sur les ventes entre les pays du marché et de s'écarter des principes fiscaux actuels de l'OCDE.

1.5. L'acceptation internationale

L'OCDE a fait noter qu'en absence d'une instance décisionnelle au niveau international, toute modification des normes internationales existantes doit faire l´objet d´un

---

[1774]- Hellerstein, W., S. Buydens and D. Koulouri (2018), "*Simplified registration and collection mechanisms for taxpayers that are not located in the jurisdiction of taxation: A review and assessment*", OECD Taxation Working Papers, No. 39, OECD Publishing, Paris, page 30.

[1775]- COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, « *Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE: progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS)* », page 04.

[1776]- Audition de Mme Laurence Parisot, présidente du MEDEF, BOCQUET Eric, Op.cit, page 1217.

large consensus avant d´être appliqué universellement. C'est ce consensus seule qui permet à ces règles d'atteindre le statut de normes internationales dans les divers modèles de conventions[1777]. Or, le maintien d'un équilibre entre l'imposition de la résidence et celle de la source n'est pas un principe fiscal accepté ou reconnu sur le plan international[1778].

Nous soutenons expertement l'opinion du Pr. Niv Tadmore, qui a souligné qu´un obstacle majeur au maintien d'une norme internationale largement acceptée est le fait que l'interprétation et l'application des règles existantes sont susceptibles de bénéficier aux États de résidence. Cela peut inciter les États à prendre des mesures unilatérales[1779]. Les principaux défis auxquels sont confrontées les entreprises sont l'accueil de toutes les approches unilatérales et non coordonnées. La frontière entre la fiscalité directe et indirecte s´estompe. La double imposition est plus susceptible d´en résulter. De fait, une norme mondiale devrait plutôt être adoptée[1780].

LUKOVIC Stevan a fait noter que la mondialisation réduit considérablement la capacité d'un gouvernement a prélevé les impôts et à définir sa politique indépendamment des forces et des politiques du marché dans d'autres juridictions. Si la main d´œuvre et le capital peuvent se déplacer facilement d'une juridiction à fort ou à faible taux, toute tentative de taxer ces facteurs lourdement qu'un pays voisin se traduira par un disparition d´un contribuable[1781].

En fait, la diversité et la complexité des régimes d'imposition sur les sociétés freinent le développement de l'économie mondiale et sont les premiers vecteurs de la concurrence fiscale. De nouvelles réflexions visant à rapprocher les éléments de l'assiette fiscale par le biais d'une approche commune adoptée par tous les pays reflètent une coordination internationale qui dépasse les frontières nationales pour imposer les entreprises

[1777]- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 29.

[1778]- OCDE, Ibid, page 63.

[1779]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", page 161.

[1780]- OCDE, Ibid, page 51.

[1781]- LUKOVIC Stevan, "*The impact of globalization on the characteristics of european countries' tax systems*", Economic annals, Volume LX, N° 206 / July – September 2015, page 119.

multinationales qui opèrent à l'échelle mondiale. Les organisations non gouvernementales jouent un rôle important à cet égard [1782].

Comme l'a affirmé le professeur BIRD Richard, la recherche sur la fiscalité n'a pas encore produit de normes simples qui nous indiquent à quoi devrait ressembler un bon système fiscal internationale. Certains ont suggéré que ce dont a besoin le monde pour faire face aux défis fiscaux de l´économie numérique, c'est une « *organisation fiscale internationale* » ayant au moins certains pouvoirs d'exécution[1783].

1.6. La durabilité et la proportionnalité

La fiscalité est toujours et partout un concept disputé. Certains paient et d'autres pas. Certains paient plus que d'autres[1784]. Pour garantir le respect des règles fiscales de manière durable, les systèmes fiscaux doivent être flexibles et dynamiques pour assurer qu'elles suivent les évolutions technologiques et commerciales[1785].

Il est évident qu'il est de plus en plus difficile de séparer ce qui pourrait être décrit comme une entreprise numérique des entreprises plus traditionnelles. Par conséquent, nous pensons que l'application du principe de destination en matière d'impôt direct sera une approche plus résistante aux changements dans les modèles commerciaux que les seuils existants (ES traditionnel), proposés ou récemment adoptés (ES virtuel, présence significative, retenue à la source, taxe de péréquation etc.) [1786].

Nous estimons en fait que des règles spécifiques pour l'économie numérique comme celles du Montant A/BEPS ne constituent pas la bonne approche pour répondre efficacement aux défis de la numérisation économique. En fait, du point de vue de l'impôt sur les sociétés, il sera très difficile de traiter l'économie numérique séparément ou différemment du reste de l'économie dans un monde de plus en plus numérisé. Par conséquent, l'économie numérique

[1782]- ROBINSON David, « *Des stratégies de changement* », rapport précité, page102.

[1783]- BIRD Richard, document précité, page 12.

[1784]- BIRD Richard, Op.cit, page 16.

[1785]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", page 160.

[1786]- OCDE, Ibid, page 11.

ne devrait pas être traitée comme un secteur distinct, car une imposition sectorielle ne serait pas appropriée ni réalisable[1787].

Philippe Amblard a cependant affirmé que la régulation étatique renvoie à un modèle territorial du droit, alors que l'Internet se caractérise par son architecture internationale et décentralisée. La nature même de l'Internet contredit la logique étatique[1788]. La directrice générale du Fonds monétaire international Christine Lagarde a conclu que « *le problème de la course vers le bas est que tout le monde se retrouve finalement en bas* »[1789].

Le professeur PARIS Roland conclut que la fiscalité ne peut pas rester une décision souveraine. Si l'on admet que la souveraineté est internationalisée, alors la souveraineté sur la fiscalité pourrait éventuellement passer des États territoriaux à l'Etat international décentralisé. En effet, ce processus semble déjà être en cours, et il y a de fortes indications qui permet de croire qu´il s´accélérera dans les années à venir[1790].

2. Une fiscalité mondiale, une nouvelle forme de coopération fiscale internationale

A l'ère du numérique, une fiscalité globale s'imposera, de même que la fiscalité nationale a contribué à la construction des États à partir du XIXe siècle. La fiscalité mondiale est devenue d'une grande actualité à la suite de la crise financière internationale de 2008-2009, et de la dégradation des finances publiques nationales après la pandémie du Covid 19[1791].

DRYDEN a fait constater que l´internet n'est pas une frontière sans lois. Le problème n´est pas l'absence de lois et de réglementations, mais plutôt des problèmes d'application liées à la compétence territoriale[1792].

Etant donné que le commerce numérique a une dimension mondiale et transcende toutes les juridictions, des règles fiscales doivent être mises en place pour taxer les

[1787]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 166.

[1788]- SARR Minata, « *Droit souple et commerce électronique* », Jurisdoctoria N° 8, 2012, page 55.

[1789]- ACTIONAID, Op.cit, page 05.

[1790]- PARIS Roland, Op.cit, page 178.

[1791]- La documentation française, « *Systèmes fiscaux et mondialisation* ».

[1792]- BASU Subhajit, "*International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments*", *The Journal of Information, Law and Technology (JILT*), 23 octobre 2008(1), page 06.

transactions de même nature. Cela nécessite en fait de nouvelles formes de coopération fiscale internationale. Un déclin de la souveraineté fiscale nationale est inévitable. Cette souveraineté formelle, qui était et qui demeure encore en théorie, le fondement de la fiscalité internationale[1793].

Dans un monde où les économies sont de plus en plus intégrées, la mondialisation exige que la politique fiscale nationale, qui présente la souveraineté nationale, ne puisse pas être conçue de manière isolée, sans tenir compte de l´impact sur les politiques des autres pays et vice versa[1794].

Les changements fiscaux unilatéraux créent de la confusion et augmentent les dépenses d'entreprise, du fait que les contribuables doivent apprendre chaque système et comment s'y conformer[1795]. Une harmonisation au niveau internationale contribue à éviter les cas de double imposition et de double exonération[1796].

2.1. Le rôle de l'ONU dans l'établissement des principes généraux de la fiscalité internationale

La non-harmonisation des règles d'imposition entraine une augmentation des pratiques d'optimisation fiscale de toutes sortes[1797]. La nature internationale du commerce numérique réduit l'efficacité des initiatives purement nationales et plaide en faveur d'un consensus international[1798].

Or, le processus BEPS 1 et BEPS 2 de OCDE/G20 est l´expression du nouvel ordre mondial dans lequel les maitres du monde dictent à tous les pays les lois et les politiques à mener sous prétexte d'une économie mondiale et d´une fiscalité unifiée. Il ne faut rappeler que l'OCDE est plutôt une organisation internationale de pays développés, ce qui était sa vocation initiale dont la préoccupation principale n'est pas forcement de défendre les intérêts

[1793]- BASU Subhajit, Ibid, page 04.

[1794]- OCDE (2013), « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE, page 34.

[1795]- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 174.

[1796]- OCDE, Ibid, page 46.

[1797]- DI MARIA Jessica, Op.cit, page 144.

[1798]- LORENTZ Francis, « Rapport sur le commerce électronique », Addendum - 15 mars 1998, page 22.

des économies émergentes[1799]. Les Nations Unies, en revanche, tendent à préserver les droits d'imposition des pays sources[1800].

L'OCDE et le G20 ne sont pas des organes suffisamment légitimes et représentatifs pour décider des réformes fiscales internationale pour tous les Etats nations. Il y a également le FMI, la Banque mondiale, les Nations Unies, le Forum sur l'Administration Fiscale Africaine, le Centre Interaméricain des Administrations Fiscales et d'autres organismes compétents qui méritent l'assistance dans le traitement des problématiques fiscales d'envergure mondiales tels le plan BEPS[1801].

Vito Tanzi, ancien directeur du département des affaires fiscales au FMI, a proposé la création d´une nouvelle autorité pour superviser la gouvernance mondiale des défis fiscaux internationaux. L'objectif principal de cette autorité fiscale mondiale serait d´aligner les systèmes fiscaux à l'intérêt de tous les Etats nations et pas seulement plutôt de quelques un[1802].

Une telle institution mondiale pourrait lutter contre la concurrence fiscale en fixant des taux d'imposition minimum communs pour l'imposition des entreprises[1803].

Nous continuons de croire que l'ONU est la seule organisation capable de conduire une solution consensuelle qui satisfait tous les pays. La question de la fiscalité internationale, qui remonte aux années 1920, est bien plus ancienne que celle des échanges internationaux, a rappelé Reuven S. Avi-Yonah[*1804*].

Reuven S. Avi-Yonah a jugé surprenant, que les questions commerciales fassent l'objet de traités multilatéraux, alors que la fiscalité reste confinée à des accords bilatéraux. Compte tenu du caractère neutre, transparent et universel de l'ONU, nous pensons que l'Organisation est le cadre approprié pour établir les principes généraux de la fiscalité internationale. Le Pr. *Avi-Yonah* a plaidé pour que le groupe d'experts sur la coopération

---

[1799]- Audition de M. Patrick Dibout, BOCQUET Eric, Op.cit, page750.

[1800]- AFRICAN TAX, administration forum, « *Cours des Nations Unies sur les Convention de Double Imposition*», Note d'information, Dakar, Sénégal, 9 -13 novembre 2015.

[1801]- GODFREY Claire, Op.cit, page 17.

[1802]- GODFREY Claire, Op.cit, page 17.

[1803]- GODFREY Claire, Op.cit, page 16.

[1804]- Professeur à la Faculté de droit de l'Université du Michigan.

internationale en matière fiscale soit transformé en un groupe intergouvernemental permanent et que tous les aspects de la concurrence fiscale soient traités au sein d'une seule instance pour préserver les intérêts de tous les pays[1805]. Les pays en développement devraient être fortement représentés au sein de cet organe[1806].

L'OCDE n'est pas l'organisation la plus appropriée pour accomplir cette tâche. Tous les pays doivent lutter contre les flux illicites de capitaux dans le cadre des Nations-Unies, et c'est ce qu´ont demandé les pays africains lors du sommet économique d'Addis Abeba en 2015. Cela fait longtemps que ces pays demandent une action dans le cadre de cette

[1805]- L'intérêt que pourrait présenter une organisation fiscale internationale, à savoir :

- *Au minimum compiler des statistiques, identifier les tendances et les problèmes, établir des rapports, fournir une assistance technique et définir des normes internationales en matière de politique et d'administration fiscales;*
- *Assurer une surveillance en matière de fiscalité de la même façon que le Fonds monétaire international assure la surveillance des politiques macroéconomiques;*
- *Assumer un rôle directeur en vue de limiter la concurrence fiscale qui prend la forme d'incitations excessives et inappropriées destinées à attirer les entreprises multinationales;*
- *Élaborer – ce qui est un peu plus ambitieux – des procédures d'arbitrage destinées à régler les différends fiscaux entre pays;*
- *Encourager l'adoption d'un mécanisme multilatéral de partage d'informations fiscales, similaire à celui qui existe déjà au sein de l'OCDE, afin de limiter les possibilités de fraude fiscale sur le revenu d'investissements à l'étranger;*
- *Enfin, ce qui est peut-être le plus ambitieux, élaborer et faire adopter un jour un accord international d'imposition uniforme des sociétés multinationales. Limiter la fraude et la concurrence fiscales aurait deux conséquences positives. Tout d'abord, une augmentation de la part des impôts a) payés par les contribuables fraudeurs et b) perçus sur les facteurs de production mobiles (tels que le capital) ce qui serait considéré comme un résultat positif par la plupart des personnes, et ensuite un accroissement des recettes pour un taux d'imposition donné.*

Agence Ecofin, « *L'Afrique doit exiger une transparence fiscale de la part des multinationales* », 16 novembre 2015.

[1806]- NATIONS UNIES, « *L'ONU est le cadre approprie pour établir des principes de coopération mondiale en matière fiscale, estiment délégations et experts* », Communiqué de presse, le 21 octobre 2003.

organisation, mais l'OCDE n'accepte pas cette idée[1807], car cela lui ferait perdre le contrôle de l'initiative dans ce domaine[1808].

Quatre an plus tard, en 2019, le Groupe Afrique aux Nations Unies a appelé à une convention des Nations Unies sur la fiscalité, soulignant qu'une telle convention pourrait aider à lutter contre les flux financiers illicites, y compris l'évasion fiscales. Ensuite, en février 2022, le groupe des 77, qui regroupe plus de 130 pays en développement, a appelé à la création d'un organe fiscal intergouvernemental des Nations Unies. Cependant, l'Afrique du Sud a demandé une convention fiscale internationale basée à l'ONU[1809].

Enfin, le Réseau européen sur la dette et le développement (Eurodad) et l'Alliance mondiale pour la justice fiscale (AGCJ) ont présenté un document de travail rédigé par Tove Maria Ryding, qui contient une proposition de la société civile pour une convention des Nations unies sur la fiscalité[1810].

2.2. Le rôle de la numérisation et du partage d'informations

Selon Jeffrey Owens, il existe trois façons possibles d'envisager la coopération multilatérale [1811]: soit

- *se retrancher derrière les frontières nationales et succomber à un réflexe isolationniste, soit ;*
- *se faire campagne en faveur de l'harmonisation du régime fiscal international, autrement dit en faveur d'un code mondial des impôts administré par une autorité fiscale compétente à cette échelle, soit ;*

[1807]- Les pays membres de l'OCDE ont réussi à enterrer la proposition formulée par le rapport Zedillo en 2001, dans le cadre du travail préparatoire à la Conférence des Nations Unies sur le financement du développement à Monterrey en 2002, visant à créer une «*Organisation internationale de la fiscalité*». GAMBINI Antonio, « *Les mécanisme de l'injustice fiscale mondiale* », les études du Centre national de coopération au développement CNCD, N°8, mai 2013, page 09.

[1808]- Agence Ecofin, Op.cit.

[1809]- RYDING Tove, « *Publication d'une proposition novatrice de la société civile pour une convention fiscale des Nations Unies* », Eurodad, 10 mars 2022.

[1810]- RYDING Tove Maria, « *Proposal for a united nations convention on tax* », produced by the European Network on Debt and Development and is supported by the Global Alliance for Tax Justice, Mars 2022, page 04.

[1811] RIOUX Michèle et DEBLOCK Kristian, Op.cit, page 22.

- *encore resserrer la coopération, notamment par la mise en place de systèmes transparents et par l'échange d'informations avec d'autres pays*.

Compte tenu du fait que la fiscalité est considérée comme une expression fondamentale de la souveraineté nationale[1812], nous pensons que la deuxième approche est la mesure la plus importante que nous devons mener pour faire face à l´économie numérique. Comme la numérisation crée un seul monde virtuel, la solution consistera à trouver un accord politique réel par le biais d´un système fiscale mondial[1813].

RIOUX Michèle et DEBLOCK Kristian ont défini le triangle d'incompatibilité ou le triangle impossible de la coopération internationale comme : la mise en place des règles globales, promouvoir la liberté des marchés et préserver la souveraineté des États. Il faut de fait faire le choix. On ne peut que combiner deux options à la fois et, dans tous les cas, il y a une perte[1814].

En raison des difficultés inhérentes aux systèmes fiscaux des Etats nations, il est impossible pour les entreprises actives dans le commerce numériques de se conformer à toutes les lois auxquelles elles pourraient être soumises. En fait, la conformité exige une analyse approfondie de la loi de l'Etat d'accueil lorsqu´elles sont physiquement présente sur son territoire. Qu'en serait-il alors si la conformité devait être établie avec différentes lois et dans l'absence de toute présence physique, ce qui représenterait certainement une lourde charge pratique pour les entreprises[1815] ?

A ce stade, l'utilisation d'un système numérisé de collecte d´impôt, des systèmes de conformité simples et d´un niveau d´information détaillée en plusieurs langues est recommandé afin de rendre la conformité des contribuables efficace et aussi simple que possible[1816].

[1812] - RIOUX Michèle et DEBLOCK Kristian, Ibid, page29.

[1813]-MIONE Marcel, « *Géopolitis:Géants du Net, quel contrôle?* », disponible à l'adresse, https://www.youtube.com/watch?v=y6_wOssn0Go.

[1814] RIOUX Michèle et DEBLOCK Kristian, Op.cit, page 42.

[1815]- SHOENFELD Sara*," Much ado about nexus:the states struggle to impose sales tax obligations on out of state sellers engaged in e-commerce*", Fordham Intellectual Property, Media and Entertainment Law Journal Volume 24, Issue 1 Article 6 VOLUME XXIV BOOK 1, page 264.

[1816]- OECD, Ibid, page 177.

De plus, il convient d´utiliser des méthodes de paiement électronique afin de réduire la charge administrative et le coût du processus de paiement pour les entreprises et les administrations fiscales.

En outre, de nouvelles catégories spécifiques d'intermédiaires apparaissent a l'ère numérique. Il s'agit notamment des fournisseurs de moyens de paiements électroniques, des fournisseurs d'accès aux réseaux, des producteurs de plates-formes logicielles. La question est de savoir dans quelle mesure ces nouveaux intermédiaires pourraient coopérer avec les autorités fiscales et intervenir dans le processus de collecte et de transmission des informations[1817]?

Comme la plupart des transactions transfrontalières sont payées par carte de crédit ou PayPal, il est évident que les institutions financières disposent d´informations permettant d´établir le lien entre un client et sa résidence aux fins de l'impôt. Le problème est de savoir comment accéder à ces informations. L'échange d'informations avec les institutions financières à l'étranger est certainement une voie à explorer[1818]. Nous proposons toutefois de renforcer le droit d´accès des autorités fiscales a l´information. Bien que sa portée géographique soit strictement nationale, elle permet tout de même de lui donner une force.

Enfin, un mécanisme d'échange automatique d'informations doit être mise en place pour garantir l'échange d'informations entre les pays afin de collecter toutes les informations concernant les entreprises. En effet, les pays, et en particulier les pays en développement devraient avoir un large axer à toutes les informations.

[1817]- SAINTRAIN Michel, Ibid, page 51.

[1818]- OMD, « *Commerce électronique : Questions découlant des échanges de vues de la Commission de politique générale et taches à ajouter au Programme de travail du PTC* », page 29.

Conclusion de la deuxiéme partie

Le processus BEPS 2 et la mise en place du Cadre inclusif avaient pour but de mettre fin à la concurrence fiscale dommageable et d´éliminer toutes les taxes nationales sur les services numériques ou autres taxes similaires et de s'engager à ne pas introduire de telles mesures à l´avenir[1819].

Cependant, l´objectif fondamental de l'initiative du Comité fiscal de l'ONU est d´éliminer les exigences de seuil fondées sur la présence physique afin d'imposer les services transfrontaliers dans le pays de source[1820].

Les nouvelles règles de l'OCDE indiquent clairement que les nouveaux liens ont été conçus à des fins spécifiques et sont utilisés exclusivement pour le Montant A et B pour le premier Pilier au profit des pays en développements. Les nouvelles règles le Montant A tiennent compte de l'élément de marché dans la répartition des bénéfices, en passant d´une règle de lien avec la présence physique de lien fondée sur les ventes[1821].

Cependant, les pays sont tenus d'abolir toutes les taxes nationales sur les services numériques et de renoncer à leur droit souverain d'introduire de nouvelles taxes à l'avenir. Cela signifie que le premier pilier a été conçu pour protéger les entreprises technologiques américaines de l'imposition dans les juridictions étrangères[1822].

L'analyse des couts et des avantages des deux approches nous semble extrêmement importante pour les pays en développements. Il est évident que les nouvelles règles du premier Pilier limitent fortement les recettes fiscales des pays en développement, sont complexes sur le plan administratif et peuvent donner provoquer des litiges fiscaux entrainant une double imposition. Cependant, une retenue à la source prélevée sur le montant brut des paiements effectués par des résidents d'un pays ou par des non-résidents ayant un

[1819]- EZENAGU Alexander, « *The Place of Multilateralism in Tax Reforms: Exclusionary Outcomes of a Purported Inclusive Framework* », South Centre, South Views, N°230, page 04.

[1820]- PROTTO Carlos, « *Redistributing Taxing Rights to the Global South through the Digitalized Economy* », South Centre, South Views, N°210, 30 Novembre 2020, page 03.

[1821]- TANDON Suranjali et RAO Chetan, « *Evaluating the Impact of Pillars One and Two* », Research Paper N°165, 4 October 2022, South Center, page 51.

[1822]- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », page 40.

établissement permanent dans le pays source est une solution efficace et efficiente pour prélever des impôts sur les non-résidents. En outre, nous estimons que cette solution est mieux adaptée aux capacités limitées des pays en développements. De plus, elle est facile à mettre en oeuvre et pleinement conforme au principe de souveraineté fiscale.

Toutefois, il nous semble évident qu'un chevauchement est probable entre les règles du pilier un de l´OCDE et les règles de rattachement et de source des revenus des articles 12A et 12B de l'ONU. En effet, des règles contradictoires dans différentes juridictions conduisent containment à une double imposition.

Le pilier deux est destiner à servir les intérets des pays développés. Les multinationales éligibles au pilier 2 sont basées aux États-Unis, en Chine et dans l'UE. Cependant, les entreprises Chinoises sont peu présentes sur les marchés étrangers, de sorte que, les bénéfices de l´application du deuxième pilier peuvent être limités pour ce pays[1823]. La mise en œuvre du taux d´imposition effectif mondial de 15% ne stimulera pas la collecte des recettes fiscales dans les pays en développements. En outre, le succès du régime BEPS 2 dépend de la ratification du traité par le Congrès américain, qui reste réticent à ratifier des éléments multilatéraux.

En raison de la capacité limitée de certains pays, de la complexité des modifications, il est difficile de tirer des conclusions précises sur l'efficacité des nouvelles régles en matière de limitation de la concurrence fiscal et le transfert de bénéfices car elles dépend de leur application a grande échelle. En outre, le principe de creation de valeur n´a pas été réspecté lors de l´élaboration des régles GloBE. L'analyse de la combinaison des deux piliers mpntre que les nouvelles règles imposent les bénéfices dans tous les pays et ne visent pas seulement à attribuer les bénéfices aux Etats du marché, comme le prétend le Cadre inclusif.

En outre, les pays sources, qui sont pour la plupart des pays en développement, n'ont souvent pas les capacités de gérer et de mettre en oeuvre des solutions complexes telles que celles du Pilier un. De plus, le procesus d'élaboration unilateral de ces régles révéle l´incertitude quant a savoir si les pays en développements recevront leurs juste part d'impot.

[1823]- TANDON Suranjali et RAO Chetan, « *Evaluating the Impact of Pillars One and Two* », page 52.

Cela porrait augmenter la possibilité de rejeter le premier pilier et de poursuivre des mesures unilatérales[1824].

En revanche, l'aproche de l'ONU, bien qu´elle soit de caractére bilatéral, semble facile à mettre en oeuvre et plus pratique, car elle vise à taxer les services numériques dans le pays source[1825].

Il est important de noter que l'accord BEPS/G20 ne marque pas la fin du débat mondiale sur la fiscalité. Il est recommandé que les pays en développement qui n'ont pas participé à toutes les négociations des travaux BEPS continuent de faire pression pour des changements plus importants et plus fondamentaux. L´objectif est de parvenir à une répartition mondiale équitable des bénéfices et de corriger le déséquilibre qui favorise les juridictions de résidence au détriment des pays en développement, qui sont principalement des juridictions sources[1826].

Compte tenu de la portée mondiale des enjeux liées à la fiscalité dans l'économie numérique, il serait souhaitable que l'ONU aborde cette problématique à l'avenir dans le cadre d'une convention multilatérale (comme le mécanisme du Montant A) au lieu du mécanisme bilatéral proposé par l'art 12B. Cela renforcerait également la demande des pays en développement, qui plaident depuis longtemps pour que les Nations unies soient le forum de discussions sur la fiscalité internationale. Cela pourrait être concrétiser dans le cadre d'un organisme fiscal mondial inclusif où tous les pays peuvent participer sur un pied d'égalité[1827].

Enfin, nous sommes convaincus qu´au sein de l'organisation intergovernmentale des Nations Unies, tous les pays développés et en développement auront une voix égale et inclusive à travers un processus mondial visant à fixer des normes fiscales plus équitable, tant pour l'Algérie que pour d'autres pays en développement.

[1824]- SOUTH CENTER, « *South Centre Comments on Regulated Financial Services Exclusion* », 2022, page 02.

[1825]- United Nations, « *Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution* », page 05.

[1826]- The Coalition for Dialogue on Africa (CoDA) et South Centre, « *Outcomes and recommendations of the coda-south centre dialogue series on illicit financial flows (iffs): comparing tax revenues to be raised by developing countries from the oecd and un solutions for taxing the digital economy* », 01 juin 2022, page 06.

[1827]- GRONDONA Veronica, MUHEET CHOWDHARY Abdul et URIBE Daniel, "*Mesures nationales sur l'imposition de l'économie numérique*", 2020, page 42.

Conclusion générale

La numérisation de l´économie a accru l'internationalisation des entreprises, de sorte qu´elles peuvent s'organiser en chaînes d'approvisionnement complexes qui s´étendent sur de nombreux pays. Cela a également facilité le détachement de toutes présence physique donnant aux entreprises la possibilité de planifier leurs activités et de répondre aux incitations fiscales proposées par les gouvernements[1828].

Contrairement aux entreprises traditionnelles, qui disposent de chaînes de création de valeur plus diversifiées, les entreprises de l'économie numérique génèrent leur valeur ajoutée à partir de la collecte et le traitement systématiques d'informations des utilisateurs. Les entreprises multinationales sont les plus grands bénéficiaires de la mondialisation et de la numérisation économique[1829]. Elles ont la capacité d'être partout et nulle part a la fois, partout lorsqu´il s'agit de vendre leurs produits, et nulle part lorsqu´il s'agit de déclarer les bénéfices tirés de ces ventes[1830]. Cependant, les règles nationales d'imposition et les normes internationalement admises n'ont pas évolué à la même vitesse que l'évolution numérique. Cela a favorise des pratiques d'optimisation fiscale ayant conduit à la non-imposition des bénéfices[1831], représentant ainsi une situation désavantageuse, notamment aux Etats en développements[1832]. Ces facteurs présentent des défis importants en matière de fiscalité nationale de ces entreprises internationales[1833].

Bien que le régime fiscal international pratiqué depuis des décennies ne soit pas parfait, il s'est continuellement adapté à l´évolution des circonstances. L'OCDE considère l'émergence et la croissance de l´économie numérique un nouveau changement qui nécessite

[1828]- ICC, "*ICC Guidelines on tax principles for multinational businesse*", 17 février 2017.

[1829] - Le terme mondialisation se réfère habituellement à l'intégration et à la libéralisation accrue des marchés à travers le monde.

[1830] - STIGLITZ Joseph, "*Globalization isn't just about profits, it's about taxes too*", Tax and spending opinion, 27 may 2013.

[1831] - Comité des affaires fiscales *« Lutter contre l'Érosion de la Base d'Imposition et le Transfert de Bénéfices »*, CTPA/CFA(2013)5/FINAL ,12 février 2013, page 42.

[1832] - SENAT FRANCAIS, Groupe de travail de la commission des finances du Sénat sur le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique, « *L'économie collaborative : proposition pour une fiscalité simple, juste et efficace* », page19 et 58.

[1833]- DEVEREUX Michael P. et VELLA John, « *Implications of digitalization for international corporate tax reform* », 2017, page 27.

des modifications mineures aux définitions de résidence et de source afin de clarifier leur application au commerce numérique[1834].

Par ailleurs, les clarifications apportées en 2001 à l'art 5 du Modèle OCDE n´étaient en réalité pas satisfaisants. L'impact de l'ajout du serveur informatique à la catégorie établissement stable semble complexe. En effet, l'application du concept de l'ES à un serveur est susceptible de priver les pays où les biens sont produits ainsi que les pays source où les consommateurs de produits sont situés des revenus. Cela pourrait également permettre aux entreprises d'exploiter des stratégies pour distribuer les recettes fiscales en dehors de leur pays de résidence. En fait, il existe encore des problèmes non résolus concernant la grande mobilité d'un serveur[1835].

Depuis l'adoption en septembre 2013 du plan BEPS, la fiscalité de l´économie numérique est à l'ordre du jour de l'OCDE et du G20 depuis 2013. Le plan avait pour objet de combler les failles du système international actuel d'imposition largement dépassé par la numérisation économique. Toutefois, les rapports finaux publier en 2015 n´en apportés en fait que des changements relativement modestes, voir décevants, car il est difficile de les considérés comme fondamentaux[1836].

L'analyse du système fiscal dans la première partie montre que le problème de la fiscalité internationale est de nature systémique. La faiblesse du système international d'imposition des sociétés réside dans l'absence d'une approche cohérente pour déterminer la source du revenu. En effet, la source du revenu peut être déterminée en fonction du lieu de paiement, de la résidence du débiteur, ou de l'ES conformément aux modèles de l´OCDE et

[1834] - Le Comité consultatif économique et industriel (BIAC) auprès de l'OCDE et la Chambre de commerce internationale (CCI), « *Question et ramifications fiscales du commerce électronique* », Décembre 1999, page 04.

[1835] - GARATE Cristian, "*The "fixed place of business" in the context of electronic commerce*", Master Thesis, page 17.

[1836] - DE WILDE Maarten, article précité, page 107.

l´ONU[1837]. Cependant, contrairement au modèle de l'OCDE, le modèle onusien accepte déjà la qualification en ES dans plusieurs cas au profit des pays en développements[1838].

Nous avons également conclu que l´identification géographique des activités d'entreprises restera difficile. Il en va de même pour l'attribution du droit à l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Le problème est sans doute plus important lorsque l'attribution des droits d'imposition implique des revenus provenant de produits ou services fournis via Internet[1839].

Le commerce numérique étant par nature mondial, il est évident d'examiner les interactions entre les systèmes fiscaux, non seulement pour supprimer les obstacles aux échanges et aux investissements internationaux, mais aussi pour limiter les risques d'exonération involontaire[1840].

Les différences de législation entre Etats est le principal levier des stratégies d'optimisation fiscale mises en place par les entreprises transnationales[1841]. L'OCDE/G20 a souligné qu'il convient donc de concevoir des systèmes d'imposition des bénéfices et de la consommation qui favorisent la croissance et l'investissement tout en réduisant les inégalités et en assurant des conditions de concurrence équitables entre les acteurs économiques[1842].

En outre, l'OCDE a débattu de l'application du principe de pleine concurrence dans l´économie numérique, mais ces débats se sont limités à quelques activités et cas individuels et n´ont finalement fait qu´accroitre la complexité des règles existantes. Certains préconisent d'abandonner complètement le principe de pleine concurrence et de le remplacer par le

---

[1837] - CAVELTI Luzius U., JAAGT Christian, ROHNER Tobias F., "*Why corporte taxation means source taxation a response to the oecd's actions against base erosion and profit shifting*", International Tax Research Symposium, [December 7, 2015] Why Corporate Taxation Means Source Taxation, page04.

[1838] - IFA France, « *Publication du rapport définitif BEPS : conséquences immédiates et perspectives pratiques* », le 21 décembre 2015, disponible à l'adresse, https://www.ifa-france.eu/sites/default/files/slides.pdf.

[1839] - CAVELTI Luzius U., JAAGT Christian, ROHNER Tobias F., Op.cit, page 37.

[1840] - Comité des affaires fiscales *« Lutter contre l'Érosion de la Base d'Imposition et le Transfert de Bénéfices »*, 2013, page36.

[1841] -LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, « *L'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international* », 2013.

[1842] - OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 136.

système qui prévaut aux Etats-Unis pour réglementer la fiscalité entre Etats : un système de formule de répartition. Pour l'OCDE, un système de formule de répartition devrait démontrer sa validité théorique et sa capacité à convaincre les gouvernements d'appliquer une formule commune pour remplacer le principe de pleine concurrence. Néanmoins, l'expérience historique ne rend pas optimiste[1843].

De plus, l'attribution des facteurs de création de valeur, déterminée selon la méthode de répartition par formule peut s´avérer artificielle lorsque les États ont des taux d'imposition différents. En fait, les multinationales peuvent laisser des pertes dans les juridictions fiscales élevées et allouer des revenus aux juridictions à faible imposition[1844]. La seule solution pour résoudre le problème d'évasion fiscale est une plus grande de coordination entre pays, limitant ainsi la souveraineté des gouvernements nationaux sur l'une des questions les plus sensibles, les recettes fiscales[1845].

Nous convenons que le projet BEPS n'est pas l´objectif finale de la réforme du droit fiscal international. En fait, il s´agit de la première étape vers une modernisation à long terme de la politique fiscale mondiale[1846].

Le principe fondamental du droit fiscal international est le principe de la taxe unique, qui exige l'élimination de la double imposition et la double non-imposition. La feuille de route idéale pour le projet BEPS est de remplacer les anciens principes (basés sur les distinctions arbitraires, entre pays de résidence et pays de source et entre types de revenus, actifs et passifs) par de nouveaux principes[1847].

Malheureusement, les principes actuels de fiscalité internationale ont maintenu dans les rapports finaux du projet BEPS. En plus de s´en tenir au principe de l'entité indépendante et le rejet du nouveau principe de l'unité unitaire, le projet BEPS n´a pas abordé la problématique de l'attribution des bénéfices sur la base de résidence et de source ni le concept de création de valeur. En fait, les règles existantes fondées sur d´anciens principes ont été renforcées et de nouvelles règles fondées sur de nouveaux principes n'ont pas été

[1843] - Alexandre, « *Comment taxer les bénéfices des multinationales?* », 13 février 2013.

[1844] - PLEKHANOVA Victoria, Op.cit, page 42.

[1845] - Alexandre, Ibid.

[1846] - AVI-YONAH Reuven S. et XU Haiyan, « *Evaluating BEPS* », August 2017, No. 1, page 03.

[1847] - AVI-YONAH Reuven S. et XU Haiyan, Ibid, page 04.

introduites. De fait, le projet BEPS n'est pas aussi révolutionnaire et fondamental comme le prétendent les médiats[1848].

L'échec de l'OCDE/G20 à résoudre les défis fiscaux de l'économie numérique a poussé certains pays à adopter des mesures nationales unilatérales et non coordonnées comme celles d'un « *établissement stable virtuel* », « *une présence économique significative* » ou « *établissement stable services virtuel* » qui pourraient causer plus de problèmes qu'elles n'en résoudraient[1849].

Ces mesures ont poussé l'OCDE / G20 à élaborer de nouvelles règles normes fiscales dans le cadre du projet BEPS 2 à deux piliers. Le premier pilier, qui concerne les pays en développements, repose sur le principe novateur selon lequel la valeur est créée par une clientèle. Toutefois, cette règle doit s'appliquer à toutes les entreprises et ne peut se limiter à l'économie numérique. Un concept qui établit une frontière entre l'économie traditionnelle et l'économie numérique est irréaliste puisque tous les modèles économiques modernes reposent sur les technologies numériques[1850].

Nous ne pouvons également nous empêcher de souligner que l'approche adoptée dans le projet BEPS 2 consistant à modifier les règles existantes ; entraîne une augmentation considérable de la complexité du système fiscal international. Bien que les règles fiscales internationales élaborées par l'OCDE aient plus influentes que celles du comité fiscal des Nations Unies, leur domination est contestée par la Chine, l'Inde et d'autres grands pays à revenu intermédiaire en raison de sa complexité extrême[1851].

Une lettre très ferme de l'Inde en 2012, dont elle s'en plaigne qu': «*il est inconcevable quant à la façon d'une norme développée par les gouvernements, des 34 pays seulement peuvent être acceptés par les gouvernements d'autres pays comme un «standard» de partage des recettes sur les transactions internationales entre pays de source et pays de résidence quand il ne prend en charge que l'intérêt des pays développés et sérieusement restreint le pouvoir de taxation de la source* »[1852].

[1848] - AVI-YONAH Reuven S. et XU Haiyan, Ibid, page 04.

[1849]-OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", page 87.

[1850]- CAVELTI Luzius U., JAAGT Christian, ROHNER Tobias F., Op.cit, page 22.

[1851] - ACTIONAID, Op.cit, page 09.

[1852] - ACTIONAID, Ibid, page14.

Ou en sommes-nous en Algérie ? Quelles difficultés rencontrent les entreprises innovantes ?

L'Algérie ne pourrait générer des revenus supplémentaires que si elle introduisait un régime élargissant le champ de l´imposition a la source aux entreprises de commerce numérique. Le concept d'établissement stable, instrument d'identification de la source d'un bénéfice, est généralement utilisée dans les conventions fiscales conclues par l'Algérie[1853].

La définition de l'ES reflète généralement celle du modèle de l´OCDE. L'installation fixe d'affaires doit être située sur le territoire d'un Etat, ce qui ne saurait être le cas d'un site web. La conception restrictive de la territorialité de l'impôt retenue par l'administration fiscale ne permet pas aux entreprises étrangères implantées en Algérie via un serveur sur lequel leur site web est hébergé, sans aucun personnel sur place, ou par l´intermédiaire d´un commissionnaire indépendant, de créer un ES et échappe actuellement à tout prélèvement d'impôts.

Nous sommes convaincus qu'il ne devrait pas y avoir de traitement spécifique pour l'économie numérique. Les principaux concepts développés dans le contexte de la fiscalité internationale (c'est-à-dire d'établissement stable et l'attribution de bénéfices basé sur la norme de pleine concurrence) ne fonctionnent plus dans l'économie numérique[1854].

Cependant, un régime fiscal basée sur la localisation du client n'est pas toujours pratique à appliquer en l'absence de seuils et de taux d´imposition uniforme. L'introduction d'un seuil uniforme dans toutes les juridictions serait préférable en vue d'harmoniser la conformité simplifiée au niveau mondial. Par ailleurs, un seuil très modeste devrait effectivement être fixer afin de respecter pleinement la neutralité[1855].

En outre, la réduction des taux d´imposition vise à augmenter les revenus personnels et à stimuler la consommation, stimulant et revitalisant ainsi l'économie.

Une fois le problème est identifié, il y a forcément une solution. Il est temps d´introduire une réforme fiscale. L'évolution s´oriente vers un système fiscal orienté vers la

[1853] - CASTAGNEDE Bernard, Op.cit, page 457.

[1854] - OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", page 184.

[1855] - OECD, Ibid, page 239.

destination. Cela pourrait entrainer un déplacement des recettes fiscales du pays de résidence vers le pays du marché[1856].

L'aspect innovant des règles proposées est qu'elles prennent en compte les spécificités du commerce numérique. Nous suggérons une harmonisation générale des impôts sur les sociétés et la consommation en vertu du principe de destination (lieu du consommateur) puisque le critère de résidence n'aura plus d'utilité quand l'objet de la transaction est un bien numérique. En outre, l´application des critères d'attribution de bénéfices devient de plus en plus difficiles lorsque plus de deux juridictions sont impliquées. En fait, toute distinction entre l'État de la source et l'État de résidence risque de perdre son sens[1857];

- Toutes les exonérations de l'impôt sur les sociétés doivent être supprimées afin que les bases d´imposition soient larges ;
- Unification du taux d'imposition et fixation d'un seuil minimum d'imposition à convenir à l'échelle mondiale. Nous suggérons qu'un taux de 2,5% du chiffre d'affaires pourrait être approprie comme solution commune et idéale aux défis fiscaux de l´économie numérique. Concrètement, le seuil de 85g d'or et le taux de 2,5 % serait effectué par défaut, sauf si l'entreprise réalise un chiffre d'affaires annuel inférieur ;
- L'imposition est effectuée par l'État de destination ;
- L'abolition de la catégorisation des revenus et l´application d´un taux d'imposition uniforme ;
- Dans la mesure où les enregistrements fiscaux sont numérisés et éventuellement combinés avec d'autres données, provenant par exemple des banques et des plates-formes, les défis en matière d'information de ce nouveau système pourraient éventuellement être surmontés.

Même si notre proposition porte atteinte à la souveraineté des États, la dénoncer est une chose et apporter des solutions en est une autre. Compte tenu de l'ampleur du phénomène

[1856] - CROW Stephen, Op.cit, page 26.

[1857] - OCDE, "*BEPS ACTION 15 Development of a Multilateral Instrument to Implement the Tax Treaty related BEPS Measures*", Comment received on public discussion draft, 30 juin 2016, page 197.

de fraude et d'optimisation fiscale, « *nous devons modifier notre façon de penser la fiscalité. Nous devons adopter logique differente. C'est toute la difficulté* »[1858].

En fait, nous sommes plutôt optimistes. L'harmonisation fiscale internationale pour l'impôt sur les sociétés ne sera pas effective l'an prochain, ni même dans deux ou trois ans. Nous sommes persuadés que nous n'y arriverons pas du jour au lendemain, d'autant que certains pays pourraient s´y opposer. Il ne faut pas se contenter de croire que l'harmonisation va entrainer un manque de compétitivité fiscale. Nous devons aller un peu plus loin dans la réflexion : il n'y aurait pas de paradis fiscaux, ni l'optimisation aussi, et c'est très important. L'harmonisation est possible et réalisable, mais cela prendra du temps.

A partir du moment où les pays en développements s'engageraient dans cette proposition sous les auspices de l'ONU afin de protéger leurs assiettes fiscales, les pays qui ne l'adopteraient pas seraient susceptibles de perdre des recettes par rapport à ceux qui le feraient. En effet, les multinationales opérant dans ces deux types de pays seraient incitées à transférer leurs revenus vers les pays appliquant cette réforme. Cela encouragerait grandement les premiers à l'adopter.

Par ailleurs, l'application de cette nouvelle proposition permette d´atteindre à un certain degré de souveraineté fiscale des Etats nations, puisque le taux d´imposition et l'assiette fiscale relèvent évidemment de la compétence nationale. Cependant, l'intérêt commun des États en développement à empêcher l'érosion de leurs assiettes fiscales prévaut. L´objectif est d'assurer la stabilité et la simplicité de la fiscalité internationale, dont ce plaignent souvent les entreprises et les Etats.

Nous sommes convaincus que l'ONU est le forum le plus approprié pour traiter les questions fiscales internationales du fait qu'elle rassemble pratiquement tous les pays du monde et prend en compte l'intérêt de tous dans la réalisation de ces travaux. Cela n´existe évidemment pas au sein de l'OCDE dont les pays membres sont loin d'être blancs comme neige[1859].

[1858] - SENAT FRANCAIS, Groupe de travail de la commission des finances du Sénat sur le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique, « *le e-commerce : propositions pour une TVA payée à la source* », page73.

[1859] - RIOUX Michèle et DEBLOCK Kristian, Ibid, page 33.

Par ailleurs, ces travaux reflètent un intérêt particulier pour les intérêts des pays en développements, qui ont été écartés dans les travaux BEPS1 et BEPS2. En attendant les évolutions des débats au niveau de l´ONU, il serait cependant utile de modifier les règles en la matière en droit algérien pour tenir compte de l´économie numérique et les nouvelles dispositions de l´ONU. Des mesures un peu plus renforcées contre l'évasion et la fraude seraient également souhaitable, notamment la non-déduction des opérations de prêts-emprunts intragroupes.

Bibliographie

Ouvrages généraux

1. CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », 5éme édition mise à jour, Paris, aout 2015 ;
2. DEVEREUX Michael, AUERBACH Alanj, KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang et VELLA John, « *Taxing Profit in Global Economie* », Université d'Oxford, 2019, United Kingdom.
3. MARCHESSOU Philippe, GROSCLAUDE Jacques, « *Droit fiscal général* », EDITION DALLOZ- 2007, Paris.

Ouvrages spéciaux

1. HAMAD Tarak Abdelaal, *« Le commerce électronique : les concepts, les défis, les expériences, les tendances technologique, financières, juridiques et marketing* », Édition GIT OF CAMPUTER, Caire, 2009 ;
2. HUET Frédéric, « *La fiscalité du commerce électronique* », Edition Litec, Paris, 2000 ;
3. NATIONS UNIES, "*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*", Second Edition, Edited by Alexander Trepelkov, Harry Tonino and Dominika Halka, United Nations New York, 2017.

Articles

1. BOUDET Jean-François, « *Nouvelles technologies et fiscalité : vers un contrat fiscal ?* », E.N.A, Revue française d'administration publique, 2013/2 - N° 146, pages 367 à 379 ;
2. BOUTELLIS Olivier, « *Fiscalité du commerce électronique, de l'arrêt Lease Plan Luxembourg du 7 mai 1998 à la Communication 98/374 de la Commission des Communautés européennes* », Revue de Droit fiscal N° 31, 29 Juillet 1998, 100298, LexisNexis SA, 7 pages ;
3. BOUTELLIS Olivier, « *Les nouveaux horizons de la politique fiscale dans la société globale de l'information* », Revue de Droit fiscal N° 7, 16 Février 2000, LexisNexis SA, 18 pages ;
4. CASTAGNEDE Bernard, « *Fiscalité internationale* », Précis de fiscalité internationale, PUF, 2010 ;

5. DELIGNIERES Bernard, « *Droit fiscal international français : En l'absence de conventions, impôt sur les sociétés, territorialité, principes* », Juris Classeur, Droit fiscal international1, fasc.14-110, Edition du Juris Classeur-1998 ;
6. DE LA CHAPELLE Bertrand, « *L'Internet est-il vraiment sans frontière ?* », LES CAHIERS DE L'ARCEP, Economie numérique et mondialisation, géopolitique de l'internet, Juin 2012, page 13 ;
7. DUPUY Gabriel, « *Internet abolit-il la géographie ?* », LES CAHIERS DE L'ARCEP, Economie numérique et mondialisation, géopolitique de l'internet, 09 pages, Juin 2012;
8. GEST Guy, « *Territorialité, impôt sur les revenus et le patrimoine des personnes physiques, domicile fiscal* », Juris Classeur, Droit fiscal-impôts directs-traité 1- Tome 1, impôts et contribution : fasc.3240, LexisNexus SA-2009 ;
9. KÄLBERER Daniel, « *Der AI Act und dei Quadratur des Kreises : Künsttliche Intelligenz, digitale Souveränität und Cybersicherheit als Herausforderung für den steuerberatenden Beruf* », Sonderausgabe Rethinking : Tax, « *Künstlicher Intelligenz* », N°3/2024, page 66-75, Mai 2024 ;
10. KRUGER Hervé, « *La fiscalité d'internet et du commerce électronique, 1 partie : fiscalité directe* », Revue française de comptabilité, N°444, page 37-40, juin 2011 ;
11. KHOURI-HELOU Pierre-Antoine, « *Établissement stable et économie numérique les travaux de l'OCDE* », Revue de Droit fiscal N° 47, LexisNexis SA, 4 pages, 20 Novembre 2014 ;
12. SAINT-AMANS Pascal, ERIC Robert, « *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, 8pages, 3 décembre 2015 ;
13. TANZI Vito, « *La mondialisation et la termitière des finances publiques* », Revue Finances & Développement, Volume 38, pages 34-37, Mars 2001 ;
14. YELLES CHAOUCHE Bachir, « *Fuite de capitaux, Evasion et fraude fiscales internationales. Les résistances aux solutions* », Article paru dans le quotidien EL WATAN, N°8171, 2019.

Rapports

1. DE KERGOS Yann, « *Practical issues in the application of double tax conventions* », Rapport National Francais, Cahiers de droit fuscal international, 52th Congress of the

International Fisacal Association (IFA), volume LXXXIIIb, London 1998, KLUWER, The Netherlands, pages 149-374 ;

2. J.PILTZ Detlev, « *Aspects internationaux de la sous-capitalisation* », Rapport National Francais, Cahiers de droit fuscal international, 50th Congress of the International Fisacal Association (IFA), volume LXXXIb, Genève 1996, KLUWER, The Netherlands, pages 141-206 ;
3. PONS Thierry et GELIN Stéphane, « *Taxation du revenu dérivé du commerce électronique* », Rapport National Francais, Cahiers de droit fuscal international, 55th Congress of the International Fisacal Association (IFA), volume LXXXVIa, 2001 San Francisco, KLUWER, The Netherlands, pages 383-408 ;
4. SPRAGUE Gary, BOYLE Michael, « *Taxation du revenu dérivé du commerce électronique* », Rapport général, Cahiers de droit fuscal international, 55th Congress of the International Fisacal Association (IFA), volume LXXXVIa, 2001 San Francisco, KLUWER, The Netherlands, pages 65-115.

Documents

1. GOBEL Arthur, « *Fiscalité internationale et économie numérique : la juste valeur des Big Data* », Edition Francis Lefebvre, 24 octobre 2015.

Webliographie

Ouvrages

1- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of computer software payments in the definition of royalties* », Online meeting of 19 to 28 April 2021, disponible à l'adresse, CRP.9 Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of computer software payments in the definition of royalties .pdf, consulté le 18 avril 2022 ;

2- DEVEREUX Michael, AUERBACH ALAN J., KEEN Michael, OSTERHUIS Paul, SCHÖN Wolfgang, VELLA John, "*Taxing profit in global economy*", A Repport of the Oxford International Tax Group, Chaired by P. DEVEREUX Michael, 401 pages, Oxford University Press, 2021, disponible à l'adresse, PDF generated by "Newgen_R@jesh" (ox.ac.uk), consulté le 23 avril 2022 ;

3- STARKOV Vladimir et JIN Alexis, « *A Tough Call? Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the Amount A and the UN Model Treaty Article 12B Régimes* », South Center et Coalition for Dialogue on Africa, 01 juin 2022, 80 pages, disponible à l'adresse, RP156_A-Tough-Call_EN_REV2.pdf (southcentre.int), consulté le 05 juin 2022.

Articles

1- ADEMI Petrit, *« PE Threshold for Business Profits in E-Commerce Context-To what extent does the present Permanent Establishment threshold influence the taxation of Electronic Commerce cross-border transactions?*», 2014, disponible à l'adresse, PE Threshold for Business Profits in E-Commerce Context-To what extent does the present Permanent Establishment threshold influence the taxation of Electronic Commerce cross-border transactions?, consulté le 20 janvier 2017 ;

2- ADRIAN Tobias, HE Dong et NARAIN Aditya, « *Cryptoactifs : pour une réglementation mondiale complète, cohérente et coordonnée* », FMI BLOG, 09 décembre 2021, disponible à l'adresse, Cryptoactifs : pour une réglementation mondiale complète, cohérente et coordonnée (imf.org), consulté le 30 aout 2023 ;

3- ABDULKARIMLI Okhran, "*Taxation of E-Commerce*", Baku State University Law, Review. Vol.1, May 5,2015, page 99-109, disponible à l'adresse, http://ssrn.com/abstract=2604403, consulté le 26 octobre 2015 ;

4- ALEX, « *De l'intérêt d'une taxe sur l'impression 3D ? Entretien avec le sénateur Ricard YOUNG* », le 13 juin 2015, 3D natives, disponible à l'adresse, https://www.3dnatives.com/taxe-impression-3d-richard-yung-11062015/, consulté le 20 septembre 2017 ;

5- Agence Ecofin, « *L'Afrique doit exiger une transparence fiscale de la part des multinationales* », 16 novembre 2015, disponible à l'adresse, http://www.agenceecofin.com/gestion-publique/1611-33849-john-christensen-l-afrique-doit-exiger-une-transparence-fiscale-de-la-part-des-multinationales, consulté le 23 septembre 2016 ;

6- Alexandre, « *Comment taxer les bénéfices des multinationales?* », 13 février 2013, disponible à l'adresse, http://blog.francetvinfo.fr/classe-eco/2013/02/15/comment-taxer-les-benefices-des-multinationales.html, consulté le 06 septembre 2017 ;

7- ARNAULD Michel, « *Les TIC, alternatives à la mondialisation* », la revue Hermes, N°40, mars 2004, disponible à l'adresse, http://www.cairn.info/revue-hermes-la-revue-2004-3-page-140.htm, consulté le 02 avril 2016 ;

8- AMAGLO Kokou Essegbe, KOUEVI Tsotso et ADJEYI Kodzo Senyo, « *Global Minimum Taxation of Multinationals: Opportunities and risks for some African States* », South Centre, Tax Cooperation Policy Brief, N°32, 30 mai 2023, disponible à l'adresse, TCPB32_Global-Minimum-Taxation-of-Multinationals-Opportunities-and-risks-for-some-African-States_EN.pdf (southcentre.int), consulté le 06juin 2023 ;

9- ARNAUD Caroline, « *Le taux d'imposition unique à l'essai* », le 16 mai 2005, disponible à l'adresse, http://www.lemonde.fr/talents-fr/article/2005/05/16/le-taux-d-imposition-unique-a-l-essai_650073_3504.html, consulté le 28 septembre 2017 ;

10- ASMUNDSON Irena, « *Les services financiers : de quoi s'agit-il?* », Finances & Développement, Mars 2011, pages 46-47, disponible à l'adresse, L'ABC de l'économie; Les services financiers : de quoi s'agit-il? - Finances et Développement - mars 2011 - Irena Asmundson (imf.org), consulté le 22 avril 2020 ;

11- AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves, « *Commerce électronique international : Ebauche de solution en matière d'impôt sur le revenu, Fiscalité(1) : accountancy&tax* », page 9-18, disponible à l'adresse, https://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/accountancy-tax/Documents/2000/2000-3-fiscalite.pdf, consulté le 11 février 2015 ;

12- AVI-YONAH Reuven S.et MAZZONI Gianluca, '*Are Taxes Converging?*', le 25 octobre 2017, Law & Economics Working Papers, 05 pages, Disponible à l'adresse, http://repository.law.umich.edu/law_econ_current/138, consulté le 28 decembre 2017 ;

13- AVI-YONAH Reuven S. et XU Haiyan, « *Evaluating BEPS* », This article from Erasmus Law Review is published by Eleven international publishing and made available to anonieme bezoeker, August 2017, N° 1, 09 pages, disponible à l'adresse, http://www.erasmuslawreview.nl/tijdschrift/ELR/2017/08/ELR_2017_10_01_002.pdf, consulté le 04 octobre 2017;

14- AVI-YONAH Reuven," *Territoriality and the original intent of subpart f*', public law and legal theory research, paper series paper, N°557, law & economics research paper series, paper N° 17-007, may 2017, 12 pages, disponible à l'adresse, file:///C:/Users/djamel/Downloads/SSRN-id2971410.pdf, consulté le 06 octobre 2017;

15- AVI-YONAH Reuven, "*Is it time to coordinate corporate tax rates? a note on horst*", university of michigan law school, public law and legal theory research paper series, paper N°382, february 2014, 04 pages, disponible à l'adresse, file:///C:/Users/djamel/Downloads/SSRN-id2389959.pdf, consulté le 05 octobre 2017;

16- AVI-YONAH Reuven et HALABI Oz, "*Double or Nothing: A Tax Treaty for the 21st Century*", University of Michigan Law School, University of Michigan Law School Scholarship Repository, (2012), Law & Economics Working Papers, Paper 66, 21 pages, disponible à l'adresse, http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1176&context=law_econ_current, consulté le 05 octobre 2017;

17- AVI-YONAH Reuven et HAIYAN Xu, "*Global Taxation after the Crisis: Why BEPS and MAATM are Inadequate Responses, and What Can Be Done About It*", (January 15, 2016), University of Michigan Public Law Research, Paper N°494, 51 pages, disponible à

l'adresse, https://ssrn.com/abstract=2716124 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2716124, consulté le 07 octobre 2017 ;

18- AZAM Rifat, "*E-Commerce taxation and cyberspace law: the integrative adaptation model, Virginia journal of law & technology*", summer 2007, volume 12, N°5, page 1-34, disponible à l'adresse, http://www.vjolt.net/vol12/issue3/v12i3_a1-Azam.pdf, consulté le 9 septembre 2015;

19- BARETT Schaefer , " *International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation*", Santa Clara High Technology Law Journal , volume 5, issue 1, 2000, page 111-140, disponible à l'adresse, http://digitalcommons.law.scu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1256&context=chtlj, consulté le 13 november 2015;

20- BASU Subhajit, "*International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments*", The Journal of Information, Law and Technology (JILT), 23 octobre 2008(1), 17 page, disponible à l'adresse, http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/, consulté le 11 mai 2015;

21- BASU Subhajit et JONES Richard, "*Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem",* International review of law computers &technology, Volume 16, NO. 1, pages 35–52, 2002, disponible à l'adresse, citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.101, consulté le 24 aout 2016;

22- BEAU Denis, « *Opportunités et défis de la tokenisation de la finance* », 17 janvier 2023, New York, disponible à l'adresse, Opportunités et défis de la tokenisation de la finance | Banque de France (banque-france.fr), consulté le 23 mars 2022 ;

23- BENARAB Nassima et BOUHACI Fatima, « *Marche du e-commerce en Algérie, le virtuel très réel* », L'éco n°61 / du 1er au 15 mars 2013, disponible à l'adresse, https://fr.scribd.com/doc/142093146/Marche-Du-e-Commerce-en-Algerie-844016, consulté le 13 décembre 2016 ;

24- BESSON Madeleine et COLLA Enrico, « *Nouveau modèle d'affaires et nouveaux acteurs dans les services numériques : le cas Apple* », pages 01-21, disponible à l'adresse, https://www.marsouin.org/IMG/pdf/Bus-model_APPLE_Besson_Colla_20mai.pdf, consulté le 21 janvier 2017 ;

25- BICK Jonathan," *Implementing E-Commerce Tax Policy*", Harvard Journal of Law&Technology, volume 13, number 3, summer 2000, page 598-617, disponible à l'adresse, http://jolt.law.harvard.edu/articles/pdf/v13/13HarvJLTech597.pdf, consulté le 20 novembre 2015 ;

26- BLAZQUEZ Cabrera, JAVIER Francisco, « *La redevance pour copie privée à la croisée des chemins* », Observatoire européen de l'audiovisuel, Strasbourg (France), 4/2011, page 7-24, disponible à l'adresse, http://la-rem.eu/wp-content/uploads/2013/12/Copie-priv%C3%A9e-article-IRIS-plus.pdf, consulté le 05 décembre 2015 ;

27- BLOQUET-PREVOST Charlotte et MANNEVAL Miléna, « *L'exploitation des données fournies par les utilisateurs : l'enjeu de l'économie numérique* », Revue Sorbonne OFIS mars 2014,6 pages disponible à l'adresse, www.univ-paris1.fr/.../article_Revue_OFIS_mars_2014_Bloquet-Prevost., consulté le 05 juin 2016 ;

28- BONNEAUD Eric , « *OCDE et Union Européenne : une nouvelle chance pour l'arbitrage* », Option Finance, 12 septembre 2017, disponible à l'adresse, OCDE et Union européenne : une nouvelle chance pour l'arbitrage | Option Finance, consulté le 18 septembre 2022 ;

29- BODEUX Leila, "*Un petit pas dans la lutte contre l'optimisation fiscal*", Kairos Europe, disponible à l'adresse, http://kairoswb.com/?p=569, consulté le 05 avril 2016 ;

30- BOUARFA Hafida, « *L'entreprise virtuelle : dimension ou structure organisationnelle* », 2000, disponible à l'adresse, www.webreview.dz/.../L_Entreprise_virtuelle_Dimension_ou_structure_organisationn, consulté le 07 janvier 2017 ;

31- BLUM Elena, « *Union européenne : vers une assiette commune de l'impôt des sociétés* », Libération, 16 mars 2018, disponible à l'adresse, http://www.liberation.fr/planete/2018/03/16/union-europeenne-vers-une-assiette-commune-de-l-impot-des-societes_1636419, consulté le 04 juin 2017 ;

32- BOUVIER Michel, « *Crise des finances publiques, mobilisation de l'impôt et lutte contre l'évasion fiscale* », Revue française de finances publics, Crise de finances publiques et évasion fiscale, N°127-2014, disponible à l'adresse http://www.fondafip.org/c__5_211__La_revue.html?num=127, consulté le 04 juin 2017 ;

33- CHOWDHARY Abdul Muheet et BABOU DIASSO Sebastien, « *Taxation of Computer Software: Need for Clear Guidance in the UN Model Tax Convention* », South Center, Tax Cooperation Policy Brief, N°31, 25 mars 2023, 11 pages, disponible à l'adresse, TCPB31_Taxation-of-Computer-Software-Need-for-Clear-Guidance-in-the-UN-Model-Tax-Convention_EN.pdf (southcentre.int), consulté le 22 avril 2023 ;

34- CHOWDHARY Abdul Muheet et BABOU DIASSO Sebastien, « *Enforcing Secondary Taxing Rights: Subject to Tax Rule in the UN Model Tax Convention* », South Center, Tax Cooperation Policy Brief, N°30, 25 mars 2023, 8 pages, disponible à l'adresse, TCPB30_Enforcing-Secondary-Taxing-Rights-Subject-to-Tax-Rule-in-the-UN-Model-Tax-Convention_EN.pdf (southcentre.int), consulté le 26 mars 2023 ;

35- CHOWDHARY Abdul Muheet et PICCIOTTO Sol, « *Streamlining the Architecture of International Tax through a UN Framework Convention on Tax Cooperation* », South Center, Tax Cooperation Policy Brief, N°21, novembre 2021, 07 pages, disponible à l'adresse, TCPB21_Streamlining-the-Architecture-of-International-Tax-through-a-UN-Framework-Convention-on-Tax-Cooperation_EN.pdf, consulté le 26 mars 2022 ;

36- CHOWDHARY Abdul Muheet, BABOU DIASSO Sebastien et SOLANKII Aaditri, « *Making the UN Tax Committee's Subcommittees More Effective for Developing Countries* », South Center, Tax Cooperation Policy Brief, N° 20, octobre 2021, 06 pages, disponible à l'adresse, ONU 3.pdf, consulté le 15 avril 2022 ;

37- CHOWDHARY Abdul Muheet, « *Developing Country Demands for an Equitable Digital Tax Solution* », South Center, Tax Cooperation Policy Brief, N° 19, octobre 2021, 05 pages, disponible à l'adresse, TCPB19_Developing-Country-Demands-for-an-Equitable-Digital-Tax-Solution_EN.pdf, consulté le 03 avril 2022 ;

38- CHOWDHARY Abdul Muheet, « *South Asia and the Need for Increased Tax Revenues from the Digitalized Economy* », South Views, No. 234, 18 February 2022, disponible à l'adresse, SV234_220218-1.pdf, consulté le 04 avril 2022 ;

39- CAVELTI Luzius U., JAAGT Christian, ROHNER Tobias F., "*Why corporte taxation means source taxation a response to the oecd's actions against base erosion and profit shifting*", International Tax Research Symposium, [December 7, 2015] Why Corporate Taxation Means Source Taxation, 37 pages, disponible à l'adresse, http://www.bakermckenzie.com/en/-/media/files/people/rohner-tobias/24why-corporate-

taxation-means-source-taxation--a-response-to-the-oecds-actions-against-base-erosion-and-profit-shifting.pdf, consulté le 02 septembre 2017;

40- CAPRIOLI Eric.A, « *Aperçus sur le droit du commerce électronique (international), Première publication : Souveraineté étatique et marchés internationaux à la fin du 20ème siècle* », Mélanges en l'honneur de Philippe Kahn, Univ. de Bourgogne - CNRS, Litec, 2000, vol. 20, p. 247, disponible à l'adresse,http://www.caprioli-avocats.com/publications/76-commerce-electronique-et-internet/68-apercu-droit-commerce-electronique-9949024, consulté le 23 juin 2015 ;

41- CHARRIE Julia, JANIN Lionel, « *La fiscalité du numérique : quels enseignements tirer des modèles théoriques ?* », « *Fiscalité du numérique* », *La Note d'analyse* n° 26, mars 2015, disponible sur : http://www.strategie.gouv.fr/publications, consulté le 24 janvier 2016 ;

42- CHEVALIER Emmanuelle et TCHIKAIDZE Georges, « *Le droit du NFT : les enjeux juridiques d'un encadrement légal des NFTS* », Village de la justice, 04 février 2022, disponible à l'adresse, Le droit du NFT : les enjeux juridiques d'un encadrement légal des NFTs. Par Emmanuelle Chevalier, Elève-Avocate et Georges Tchikaidze, Juriste. (village-justice.com), consulté le 24 aout 2023 ;

43- CHEVALIER Marc, « *Free! Entrez dans l'économie du gratuit,* par Chris Anderson », *Alternatives Economiques* n° 284 - octobre 2009, disponible à l'adresse, http://www.alternatives-economiques.fr/free-entrez-dans-l-economie-du-gratuit-par-chris-anderson_fr_art_866_44162.html, consulté le 05 juin 2016 ;

44- CHKIOUA Arafat, « *La taxation di nouveau commerce : mesure de la remise en question de la territorialité et de la matérialité* », Les Cahiers Fiscaux Européennes, la Revue « *Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires* » N° 151, 2007, disponible à l'adresse, http://www.fontaneau.com/v2/?p=764, consulté le 22 novembre 2015 ;

45- CHOTARD Antoine, « *Les modèles d'affaires de l'économie numérique* », LAN / Novembre / Décembre 2009 - n°24, page 09-16, disponible à l'adresse, www.aecom.org/content/.../Dossier_ModelesEcoNum_lan24_web.pdf, consulté le 10 mai 2016 ;

46- CIGREF, « *L'entreprise numérique* », page 104-111, disponible à l'adresse, www.entreprises-et-cultures-numeriques.org/...numerique/.../culture-num..., consulté le 03 avril 2016 ;

47- COCKFIELD Arthur," *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*", 74 Tul. L. Rev. 133-217 (1999), disponible à l'adresse, http://post.queensu.ca/~ac24/TulLRevArticle.pdf, consulté le 3 avril 2015;

48- COLLEN Vincent, « *Amazon teste la livraison par drone au Royaume Unies* », le 26 juillet 2016, disponible à l'adresse, http://www.lesechos.fr/industrie-services/conso-distribution/0211158914939-amazon-teste-la-livraison-par-drone-au-royaume-uni-2016943.php, consulté le 26 juillet 2016 ;

49- COLLIER Richard, "*Tax Competition, Tax Co-Operation and BEPS*", Journal of Tax Administration Vol 3:1 2017, 22-56 pages, disponible à l'adresse, file:///C:/Users/djamel/Downloads/123-387-1-PB.pdf, consulté le 21 octobre 2017 ;

50- COLLIER Richard et DEVEREUX Michael, « *Pourquoi c'est vraiment un si gros problème* », Centre de fiscalité des entreprises de l'Université d'Oxford, 02 juillet 2021, disponible à l'adresse, Pourquoi c'est vraiment un si gros problème | Centre de fiscalité des entreprises de l'Université d'Oxford, consulté le 15 septembre 2022 ;

51- COMBE Michel, « *Etablissements stables : une présence fiscale à revisiter* », Janvier 2017, disponible à l'adresse, http://www.optionfinance.fr/services/lettres-professionnelles/la-lettre-gestion-de-patrimoine-avec-pwc-societe-davocats/les-nouveaux-contours-de-la-lutte-contre-levasion-fiscale/etablissements-stables-une-presence-fiscale-a-revisiter.html, consulté le 18 aout 2017 ;

52- COMBE Michel, « *Relever les défis fiscaux de l'économie numérique* », Perspectives Retail&Consumer (PWC), janvier 2014, page 1-4, disponible à l'adresse, http://www.pwcavocats.com/perspectives-retail-and-consumer2.html, consulté le 15 mars 2015 ;

53- COLMONT Bruno, « *L'inventeur de la monnaie fondante* », Paperjam, publié le 02 juin 2019, disponible à l'adresse, L'inventeur de la monnaie fondante | Paperjam News, consulté le 06 aout 2023 ;

54- COULIBALY Seydou, « *Revenue Effects of the Global Minimum Corporate Tax Rate for African Economies* », South Centre, Revenue Effects of the Global Minimum Corporate

Tax Rate for African Economies, N°26, 31 octobre 2022, pages 01-09, disponible à l'adresse, TCPB26_Revenue-Effects-of-the-Global-Minimum-Corporate-Tax-Rate-for-African-Economies_EN.pdf (southcentre.int), consulté le 06 novembre 2022 ;

55- CROW Stephen, conseiller auprès du Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies , Groupes spécial d'experts de coopération internationale en matière fiscale, « *Le commerce électronique : aspects de la fiscalisions internationale* », dixième session, Genève, 10 septembre 2001, disponible à l'adresse, http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan001953.pdf, consulté le 7 mai 2015 ;

56- DAHMANI Lamia et AIT LEMQEDDEM Hamid, « *Fiscalité et financement des entreprises : quelle approche théorique ?* », International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, Volume 2(6-1), 2021, pages 489-499, disponible à l'adresse, https://doi.org/10.5281/zenodo.5736419, consulté le 12 aout 2023 ;

57- DALE Stéphane, LUDIVIEN COUPÉ et PASCALE CARRÉ DE SOUSA, « *Erosion de la base d'imposition, transferts de bénéfices, problématiques TVA… Quels sont les enjeux ?* », Option Finance, 31 mars 2014, disponible à l'adresse, http://www.optionfinance.fr/services/lettres-professionnelles/la-lettre-gestion-des-groupes-internationaux-avec-pwc-societe-davocats/quel-avenir-pour-la-fiscalite-internationale/erosion-de-la-base-dimposition-transferts-de-benefices-problematiques-tva-quels-sont-les-enjeux.html, consulté le 17 novembre 2016 ;

58- DEVEREUX Michael P. et VELLA John, « *Implications of digitalization for international corporate tax reform* », Oxford University Centre for Business Taxation, Saïd Business School, Oxford July, 2017, 33 pages, disponible à l'adresse, https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_17/WP1707.pdf, consulté le 06 octobre 2017;

59- DEVEREUX Michael, « *A reform option for the OECD: Residual profit allocation by income* », Oxforg Answers, 27 mars 2019, disponible à l'adresse, A reform option for the OECD: Residual profit allocation by income | Saïd Business School (ox.ac.uk), consulté le 07 mai 2022 ;

60- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul**,** SCHÖN Wolfgang**,** VELLA John, « *Residual profit allocation by income* », A paper of the

Oxford International Tax Group chaired by Michael P. Devereux, Mars 2019, disponible à l'adresse, SSRN-id3358291.pdf, consulté le 14 mai 2022 ;

61- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul**,** SCHÖN Wolfgang**,** VELLA John, "*Taxing a Profit in Global Economy*", publié dans Oxford Scholarschip Online en mars 2021, disponible à l'adresse, Destination-Based Cash Flow Taxation - Oxford Scholarship (universitypressscholarship.com), consulté le 07 mai 2022 ;

62- DEVEREUX Michael**,** AUERBACH Alan J.**,** KEEN Michael**,** OOSTERHUIS Paul et VELLA John, « *Destination-Based Cash-Flow Taxation* », Oxford University Centre for Business Taxation, Working paper series, University of Oxford et Said Business School, 27 janvier 2017, 58 pages, disponible à l'adresse, PowerPoint Presentation (berkeley.edu), consulté le 08 mai 2022 ;

63- DE WILDE Maarten, "*Tax jurisdiction in a digitalizing economy; why 'online profits' are so hard to pin down*", LL.M, PhD, Erasmus University Rotterdam, University of Amsterdam, Loyens∗ & Loeff N.V., Rotterdam, The Netherlands. This article builds on a break-out session arranged by the author to discuss tax jurisdiction and nexus during the annual conference ('NOB in the Cloud – Taxation in a Digital World') of the Dutch Association of Tax Advisers (NOB) held at the RAI in Amsterdam on 18 June 2015. It was written as part of the research programme of the Erasmus University Law Faculty ('Erasmus School of Law') on 'Fiscal Autonomy and its Boundaries, 10 pages, disponible à l'adresse, file:///C:/Users/djamel/Downloads/REPUB_79382_OA.pdf, consulté le 05 septembre 2017;

64- DELSOL Jean-Philippe, « *Europe : l'uniformisation de l'impôt sur les sociétés dégradera la croissance et l'emploi* », 20 janvier 2015, disponible à l'adresse, http://www.lopinion.fr/edition/economie/europe-l-uniformisation-l-impot-societes-degradera-croissance-l-emploi-20509, consulté le 01 aout 2016 ;

65- DESSEMONTET François, « *Internet et e-commerce* »,26 pages, disponible à l'adresse, www.unil.ch/webdav/site/cedidac/.../Internet%20et%20ecommerce.pdf, consulté le 21 mars 2016 ;

66- DEVEAUX Laurent, PARASHIV Corina, « *Le rôle des agents intelligents sur internet, Révolution ou évolution commerciale ?* », Revue française de gestion, 2004, disponible à l'adresse, https://www.cairn.info/revue-francaise-de-gestion-2004-5-page-7.htm, consulté le 22 mars 2016 ;

67- DINANT Jean-Marc, « *Le visiteur visité : Quand les éditeurs de logiciel Internet passent subrepticement à travers les mailles du filet juridique* », Lex Electronica, vol. 6, n°2, Hiver 2001, disponible à l'adresse, https://papyrus.bib.umontreal.ca/xmlui/bitstream/handle/1866/9477/articles_157.htm?sequence=1, consulté le 08 décembre 2015 ;

68- DI MARIA Jessica, « *Effet des libertés de circulation sur la souveraineté fiscale des Etats membres de l'union européenne et sur celle des provinces canadienne- comparaison* », Revue de planification fiscale et financière, Vol 34, n°1, page 139-182, disponible à l'adresse, http://collections.banq.qc.ca/ark:/52327/bs2332640, consulté le 15 mars 2016 ;

69- DROIT DU NUMERIQUE, ADMINISTRATION, ENTREPRISE, « *OCDE : l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique* »,Université paris 1/Panthéon Sorbonne, disponible à l'adresse, http://www.univ-paris1.fr/diplomes/master-droit-du-numerique/bibliotheque-numerique-du-droit-de-ladministration-electronique/droit/commerce-electronique/ocde-lapplication-de-la-definition-detablissement-stable-dans-le-cadre-du-commerce-electronique/, consulté le 17 mars 2016 ;

70- EL BAKKALI Mohamed et GÉRARD Marcel, « *L'imposition des entreprises multinationales en Europe : de la taxation séparée au modèle ACCIS* », Federale Overheidsdienst Financiën – België, 72e jaargang, nr. 4, 4e kwartaal 2012, page35-65, disponible à l'adresse, financien.belgium.be/sites/default/files/.../BdocB_2012_Q4f_ElBakkali_Gérard.pdf, consulté le 31 juillet 2016 ;

71- ESCAUT Pierre, "*Pilier 1 – Quelles juridictions pourront imposer une fraction du profit consolidé du groupe (montant A)?* », La lettre gestion des groupes internationaux, PWC, Supplément du numéro 1585 du Lundi 7 décembre 2020, 04-06 pages, disponible à l'adresse, PwC_12-20.pdf, consulté le 16 aout 2021 ;

72- EZENAGU Alexander, « *The Place of Multilateralism in Tax Reforms: Exclusionary Outcomes of a Purported Inclusive Framework* », South Centre, South Views, N°230, 25 November 2021, 05 pages, disponible à l'adresse, SV230-211125-1.pdf, consulté le 16 avril 2022 ;

73- EZE Emmanuel, PICCIOTTO Sol, ASHFAQ AHMED Muhammad, CHOWDHARY Abdul Muheet, MICHEL Bob et FACCIO Tommaso, « *The GloBE Rules: Challenges for Developing Countries and Smart Policy Options to Protect Their Tax Base* », South Centre, Tax Cooperation Policy Brief, N°35, 18 aout 2023, 08 pages, disponible à l'adresse, TCPB35_The-GloBE-Rules-Challenges-for-Developing-Countries-and-Smart-Policy-Options-to-Protect-Their-Tax-Base_EN.pdf (southcentre.int), consulté le 22 aout 2023 ;

74- EY TAX INSIGHT, « *L'avenir nébuleux, mais prometteur, de l'impression 3D* », Novembre 2015, disponible à l'adresse, http://www.ey.com/ca/fr/services/tax/questionsfiscales-nov2015-article4, consulté le 11 septembre 2017 ;

75- FERAL-SCHUHL Christiane, « *La fiscalité du commerce électronique* », disponible à l'adresse, http://www.journaldunet.com/solutions/conseils/juridique/juridique27_fiscal.shtml, consulté le 19 aout 2016 ;

76- FLYNN Channing, "*In a world of 3D printing, how will you be taxed?*", EY, disponible à l'adresse, https://betterworkingworld.ey.com/trust/in-a-world-of-3d-printing-how-will-you-be-taxed, consulté le 13 septembre 2017;

77- FLYNN Channing, "*The questions executives should ask about 3D printing*", Harvard Busniss Review, 19 avril 2016, disponible à l'adresse, https://hbr.org/2016/04/the-questions-executives-should-ask-about-3d-printing, consulté le 12 septembre 2017;

78- FLYNN Channing,"*3D printing taxation issues and impacts Technology is turning the world upside down for manufacturing and distribution*", "*The taxation of goods and services has always been grounded in the physical movement of things or the provision of services — and that model is exactly what digital printing will disrupt absolutely*.", Global Technology Industry Leader, Tax Services, EY,2015 EYGM Limited, 24 pages, disponible à l'adresse, http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-3d-printing-taxation-issues-and-impacts/$File/ey-3d-printing-issues-impacts.pdf, consulté le 11 septembre 2017;

79- FORRIQUES Michel, « *La localisation des bénéfices dans des paradis fiscaux via des sociétés offshore* », Cas pratiques, semaine du 31 août au 6 septembre 2012 - N°553, 2 pages, disponible à l'adresse, http://www.ectoulouse.com/media/files/communication_expert/97/lutte_blanchiment, consulté le 10 aout 2016 ;

80- FORST David L, "*Old and new issues in the taxation of electronic commerce*", Berkeley technology law journal, volume 14, n2, march 1999, page 711-719, disponible à l'adresse, http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1244&context=btlj, consulté le 4 juin 2015;

81- FRECKNALL HUGHES Jane et GLAISTER Keith, "*Electronic Commerce and International Taxation: A Square Peg in a Round Hole?*", European Management Journal Vol. 19, No. 6, page 651–658, 2001, disponible à l'adresse, oro.open.ac.uk/25044/, consulté le 22 juillet 2017;

82- FRENCK Laura et PILLET Claire, « *Le plan franco-allemand : concurrent direct du projet de convergence européenne ?(ACCIS)* », 5 pages, disponible à l'adresse, https://www.univ-paris1.fr/fileadmin/diplome_M2OFIS/OFIS_2011-2012/Articles_Revue_Sorbonne_OFIS/article_sur_l_ACCIS_et_le_plan_franco_allemand_de_convergence_fiscale.pdf, consulté le 01 aout 2016 ;

83- FRYDMAN Patrick, « *Jurisprudence fiscale de la cour administrative d'appel de Paris* », Revue de Droit fiscal n° 40, 2 Octobre 2014, 554, disponible à l'adresse, www.efb.fr/images.../Revue%20de%20droit%20fiscal%2002-10-2014.p.., consulté le 04 mai 2016 ;

84- FUEST Clemens, „*Unternehmen am Ort der Wertschöpfung besteuern – eine neue Leitidee für die internationale Besteuerung?*", Zur Diskution gestellt, ifo Schnelldienst, mars 2020, N°73, page 06-10, disponible à l'adresse, Die OECD-Vorschläge zur Reform der Unternehmensteuer – ein Plan mit unerwünschten Nebenwirkungen? (ifo.de), consulté le 09 juillet 2023;

85- FUEST Clemens, HEROLD Elena et NEUMEIER Florian, „*Die Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung*", Steuerreform: internationale unternehmensbesteuerung, ifo Schnelldienst, octobre 2021, N°74, pages 31-36, disponible sur

l'adresse, Die Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung (ifo.de), consulté le 08 juillet 2023;

86- GARATE Cristian, "*The "fixed place of business" in the context of electronic commerce*", Master Thesis, 31 pages, disponible à l'adresse, file:///C:/Users/djamel/Downloads/Electronic_Commerce_PE.pdf, consulté le 30 aout 2017;

87- Greenwich Consulting, « *Evaluer l'impact du développement d'Internet sur les finances de l'Etat* », Synthèse du rapport d'étude réalisé pour le Sénat, Octobre 2009, disponible à l'adresse, http://www.senat.fr/commission/fin/evenements/Synthese_EtudeGreenwichConsulting.pdf, consulté le 22 juillet 2017 ;

88- GRUBERT Harry, "*Source rules, trade and income taxes, and electronic commerce: designing rules for the taxation of cross-broder income*", Economic Analysis & Policy VoL33 No.2. September 21X) 3, 237-247 pages, disponible à l'adresse, http://search.informit.com.au/documentSummary;dn=200404433;res=IELAPA, consulté le 22 juillet 2017 ;

89- GUENE Charles, « *Fiscalité du numérique : 5 vecteur de fraude et de stratégie internationale de conquête* », Trait d'union, septembre 2014, page5, disponible à l'adresse, http://www.charlesguene.fr/wp-content/files_mf/epreuve3bullchgueneseptembre2014.pdf, consulté le 7 avril 2015 ;

90- GUILLAUME Guichard, CREQUY Perrine, « *Une troisième révolution industrielle est en vue* », Le Figaro.fr économie, 07 février 2012, disponible à l'adresse, http://www.lefigaro.fr/conjoncture/2012/02/07/2000220120207ARTFIG00521-une-troisieme-revolution-industrielle-est-en-vue.php, consulté le 02 avril 2016 ;

91- Guillaume Blum et Michel de Blois, « *L'impression 3D : de l'émerveillement technique aux enjeux économiques et sociétaux* », disponible à l'adresse, http://www.idees-ideas.ca/sites/default/files/sites/default/uploads/general/2016/2016-sshrc-ksg-blum_et_al_0.pdf, consulté le 17 septembre 2017 ;

92- GUILLOU Sarah, « *Qui des Etats-Unis ou de l'Union Européenne sera le meilleur terrain de jeu fiscal des entreprises* », 4 février 2015, disponible à l'adresse, http://www.ofce.sciences-

po.fr/blog/qui-des-etats-unis-ou-de-lunion-europeenne-sera-le-meilleur-terrain-de-jeu-fiscal-des-entreprises/, consulté le 31 juillet 2016 ;

93- G-24, « *Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)* », 09 novembre 2019, disponible à l'adresse, G-24_Comments-on-OECD-Secretariat-Proposal-for-a-Unified-Approach.pdf (g24.org), consulté le 15 septembre 2022 ;

94- HARNIK Andrew, « *Impôt mondial minimum : «Jour historique» à l'OCDE «pour une plus grande justice fiscale*», AFP LIBERATION, publié le 02/07/2021, disponible à l'adresse, Impôt mondial minimum : «Jour historique» à l'OCDE «pour une plus grande justice fiscale» (msn.com), consulté le 05/07/2021 ;

95- HARRIS Leon et FRUCHITMAN David, "*Your taxes: us operations: an israeli circular and a us indictment*", le 04 mai 2016, disponible à l'adresse, http://www.jpost.com/Business-and-Innovation/YOUR-TAXES-US-operations-An-Israeli-circular-and-a-US-indictment-453136, consulté le 27 septembre 2017 ;

96- HASAN David, "*CBIT 2.0: A Proposal to Address U.S. Business Taxation* », TAX NOTES, 26 aout 2013, pages 909-926, disponible) l'adresse, SSRN-id2319326.pdf, consulté le 13 aout 2023;

97- HELLERSTEIN Walter, Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies, « *Le commerce électronique : une gageure pour l'administration fiscale* », 9 mai 2001,disponible à l'adresse, https://www.unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan001661.pdf, consulté le 22 novembre 2015 ;

98- HELLERSTEIN Walter, "*Electronic commerce and the challenge for tax administration",* World Trade Organization, Committee on Trade and Development, Seminar on Revenue Implications of E-Commerce for Development, Geneva, Switzerland,22 April 2002, 31 pages, disponible à l'adresse, https://www.wto.org/english/tratop_e/devel_e/sem05_e/hellerstein.doc,consulté le 2 février 2016;

99- HENROT André, « *Philosophie de l'impôt* », Mémoires de l'Académie Nationale de Metz, 2010, pages 113-120, disponible à l'adresse,

documents.irevues.inist.fr/bitstream/handle/2042/51068/ANM_2010_113.pdf?, consulté le 25 novembre 2016 ;

100- HIAULT Richard, "*Evasion fiscal: feu vert du G20 au plan de l'OCGE*", le 09 octobre 2015, Les Echos.fr, disponible à l'adresse, http://www.lesechos.fr/09/10/2015/lesechos.fr/021393437056_evasion-fiscale---feu-vert-du-g20-au-plan-de-l-ocde.htm, consulté le 05 avril 2016 ;

101- HOO 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* », Fiscalité et stratégie TAJ, 19 juin 2015, disponible à l'adresse, http://taj-strategie.fr/spip.php?article253, consulté le 15 mars 2016 ;

102- HOFFART Benjamin , "*Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy",* Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property, Volume 6, Number 1 (Fall 2007),106-121 pages, disponible à l'adresse, http://scholarlycommons.law.northwestern.edu/njtip/vol6/iss1/6, consulté le 25 avril 2016;

103- HOMO Benjamin et VERGNET Nicolas, **"***Lutte contre l'évasion fiscale : vers une imposition minimale des entreprises ?*", Les Echos, Publié le 19 juil. 2019, disponible a l´adresse, Lutte contre l'évasion fiscale : vers une imposition minimale des entreprises ? | Les Echos, consulté le 10 juin 2021;

104- HONGLER Peter, "*Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*", WU International Taxation Research Paper Series , University Wein, No. 2015 – 15, 24 pages, disponible à l'adresse, http://epub.wu.ac.at/4509/4/SSRN-id2591829.pdf, consulté le 24 juillet 2017;

105- ICC, "*ICC Guidelines on tax principles for multinational businesse*", 17 février 2017, disponible à l'adresse, https://iccwbo.org/publication/icc-guideline-tax-principles-multinational-business/, consulté le 24 aout 2017 ;

106- JACQUOT Guy, « *Marques et brevets : quelle valeur ?* », la revue des marques - n°46 - avril 2004, pages 18-22, disponible à l'adresse, http://www.prodimarques.com/revue-des-marques/numero-46/_pdf/sorgem-p18.pdf, consulté le 06 aout 2017 ;

107- JINYAN LI, "*Protecting the Tax Base in the Digital Economy*", Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, Paper No. 9 June 2014, 49 pages, disponible

à l'adresse, http://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP/Paper9_Li.pdf, consulté le 22 juillet 2017;

108- JINYAN LI and JONATHAN SEE, « *Electronic Commerce and International Taxation* », 9 pages disponible à l'adresse, https://apps.osgoode.yorku.ca/osgmedia.nsf/0/04CFE186956B8C33852571CE0058C4B7/$FILE/ISUMA-Vol-3-no-1-Spr-02.pdf, consulté le 27 juillet 2016;

109- JOHANNESEN Niels, TORSLOV Thomas et WIER Ludvig, « *Are less developed countries more exposed to multinational tax avoidance? Method and evidence from micro-data* », September 17, 2018, disponible sur l'adresse, c066747fe95f7f5001d4326ddb9ec810689b.pdf (semanticscholar.org) , consulté le 20 juin 2020 ;

110- KING Kelvin, « *La valeur de la propriété intellectuelle, de l'actif incorporel et du fond de commerce* », disponible à l'adresse, http://www.wipo.int/sme/fr/documents/value_ip_intangible_assets.htm, consulté le 06 juillet 2017 ;

111- KRANZ Stephen P, SMITH Diann & BISHOP-HENCHMAN Joe, « *Gross Receipts Taxes Face Policy and Legal Challenges* », 24 septembre 2019, disponible à l'adresse, Les impôts sur les recettes brutes font face à des défis politiques et juridiques - INSIDE SALT, consulté le 17 avril 2022 ;KHOURY HALOU Pierre-Antoine, « *Établissement stable et économie numérique : les travaux de l'OCDE* », Revue de droit fiscal n° 47, 20 Novembre 2014, 4 pages, Edition LexisNexis SA, disponible à l'adresse, http://servicelnf2.lexisnexis.fr/unerevues/pdf/une/rdf1447.pdf, consulté le 3 janvier 2016 ;

112- KPMG (Flash impôt Canada), *« L'OCDE s'attaque aux défis fiscaux posés par l'économie numérique* », N°27, le 08 avril 2014, page 1-5, disponible à l'adresse, https://www.kpmg.com/Ca/fr/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TNF/Pages/tnfc1427fr.pdf, consulté le 5 mai 2015 ;

113- KEMMEREN Eric, "*Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach*", IBFD, Novembre 2006, 430-452 pages, disponible à l'adresse, http://taxprof.typepad.com/files/source-of-income-in-globalizing-economies.pdf, consulté le 04 septembre 2017;

114- KOKOU ESSEGBE Amaglo, TSOTSO Kouevi et KODZO SENYO Adjeyi, « *Taxation of Digital Services : what hope for the African States?*», South Centre, Tax Cooperation Policy

Brief, N°33, 26 June 2023, disponible à l'adresse, TCPB33_Taxation-of-Digital-Services-what-hope-for-the-African-States_EN.pdf (southcentre.int), consulté le 02 juillet 2023 ;

115- LAMOUCHI Julien, « *Les premières recommandations de l'OCDE pour une approche internationale coordonnée de la lutte contre l'évasion fiscale et les transferts de bénéfices* », Revue Sorbonne OFIS, Octobre 2014, disponible à l'adresse, https://www.univ-paris1.fr/.../_1_2014_Article_Revue_OFIS_-_Mi-Octobre_2014, consulté le 23 janvier 2017 ;

116- LANDRY Suzanne, DESLANDE Manon, « *Payer sa juste part d'impôts : le cas des sociétés canadiennes* », Revue de planification fiscale et financière, APFF association de planification fiscale et financière, Vol. 34, no 1, 2014, pages 07-36, disponible à l'adresse, www.apff.org/la-revue.aspx, consulté le 13 septembre 2016 ;

117- LANOU Roger G, « *Réformer les règles de juridiction d'imposition pour le commerce électronique* », Jurisdoctoria n 8, 2012, page 75-100, disponible à l'adresse, http://www.jurisdoctoria.net/pdf/numero8/aut8_LANOU.pdf, consulté le 4 avril 2015 ;

118- LAJNEF Anice, « *L'antidote au chaos* », Le Club De Mediapart, Mars 2020, édité en Février 2023, disponible à l'adresse, L'antidote au chaos | Le Club (mediapart.fr), consulté le 06 aout 2023 ;

119- LE BORNE Maxime, *« Le fonds de commerce virtuel : une réalité juridique ?* », Journal du Barreau du Québec, Volume 34 - numéro 141er septembre 2002, disponible à l'adresse, http://www.droittechnologie.org/2_1.asp?dossier_id=75, consulté le 07 février 2016 ;

120- LE DRENCHE, « *Google, Facebook, Apple : faut-il une taxe GAFA pour l'UE ?* », le 03 aout 2019, disponible a l'adresse, https://www.taurillon.org/google-facebook-apple-faut-il-une-taxe-gafa-pour-l-ue, consulte le 9 septembre 2019 ;

121- LE GALL Jean-Pierre, « *La dimension fiscale* », Commerce électronique et avenir des circuits de distribution : De l'expérience des États-Unis aux perspectives françaises. Aspects juridiques et fiscaux, 1998, 8 pages, disponible à l'adresse, http://www.creda.ccip.fr., consulté le 28 septembre 2016 ;

122- LEVIN Howard.J, « *When Does E-Commerce Result in a Permanent Establishment? The OECD's Initial Response* », Tax Management International Journal, April 14, 2000, disponible à l'adresse, http://www.robertsandholland.com/news-page?itemid=105, consulté le 20 avril 2016 ;

123- LIVNI Ben, "*The Storm of Cloud Computing Taxation*", TAXANALYSTS, July 17, 2017, disponible à l'adresse, http://www.taxanalysts.org/node/196876, consulté le 23 septembre 2017;

124- LI Yuefen, "*Trends, reasons and prospects of de-dollarization* », South Centre, 14 aout 2023, 20 pages, disponible à l'adresse, Trends-Reasons-and-Prospects-of-De-dollarization-REV-1-clean_14-August-2023.pdf (southcentre.int),consulté le 30 aout 2023 ;

125- LIGHART Jenny. E, "*Consumption Taxation in a Digital World: A Primer*", Canadian tax journal / revue fiscale canadienne, (2004) vol. 52, N°4, 1058-1101 pages, disponible à l'adresse, https://pure.uvt.nl/ws/files/608982/CTJ2004.pdf, consulté le 9 février 2016;

126- LUKOVIC Stevan, "*The impact of globalization on the characteristics of european countries' tax systems*", ECONOMIC ANNALS, Volume LX, No. 206 / July – September 2015, 117-139 pages, disponible à l'adresse, http://www.ekof.bg.ac.rs/wp-content/uploads/2014/04/316-1.pdf, consulté le 30 aout 2017;

127- LYNCH Karen, "*3D printing's potential in global supply chain management* ", disponible à l'adresse, https://www.americanexpress.com/us/content/foreign-exchange/articles/benefits-of-3d-printing-in-global-supply-management/, consulté le 14 septembre 2017 ;

128- MALATY Elsa, « *L'impression 3D et le droit de la propriété intellectuelle* », OMPI Magazine, Février 2017, disponible à l'adresse, http://www.wipo.int/wipo_magazine/fr/2017/01/article_0006.html, consulté le 20 septembre 2017 ;

129- MARX N, « *Imposer au vingt –et-unième siècle : le commerce électronique et les impôts sur internet du point de vue allemand, européen et international* », Revue « fiscalité Européenne et droit international des affaires », 1999/3, disponible à l'adresse,http://www.fontaneau.com/v2/?p=262, consulté le 3 avril 2015 ;

130- MARC BOU Mansour, « *Unitary tax explained: infographic* », Tax Justice Network, 21 novembre 2019, disponible à l'adresse, Unitary tax explained: infographic - Tax Justice Network, consulté le 24 avril 2022 ;

131- MARCHAND Arnaud et FAIN Antoine, « *Une monnaie fondante pour favoriser les échanges ?* », La théorie de Gesell, Réseau Financement alternatif, Fédération Wallonie-Bruxelles, 2012, 11 pages, disponible à l'adresse, 2412.pdf, consulté le 07 aout 2023 ;

132- MCLURE.jr , Charles .E , "*Thinking straight about the taxation of electronic commerce: Tax principles, compliance problems, and nexus, selection from the National Bureau of Economy*", volume title: Tax policy and the Economy, volume 16, January 2002, page 115-138, disponible à l'adresse, http://www.nber.org/chapters/c10864.pdf, consulté le 22 mai 2015;

133- MCCARTHY Julie, « *A bad deal for development: Assessing the impacts of the new inclusive framework tax deal on low- and middle-income countries* », Nonresident Fellow, Center for Sustainable Development, Global Economy and Development, Brookings Institution, MAY 2022, 29 pages, disponible à l'adresse, Tax-and-Bad-Deal-for-Development_Final.pdf (brookings.edu), consulté le 06 novembre 2022 ;

134- MALAMIS Spyridon E., QIANG CAI Cai, "*International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities*", Bulletin for International Taxation, IBFD, February 2021, pages 94-109, disponible à l'adresse, https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-09/OECD_International%20-%20International%20Tax%20Dispute%20Resolution%20in%20Light%20of%20Pillar%20One%20New%20 Challenges%20and%20Opportunities%20-%20IBFD.pdf, consulté le 18 septembre 2022 ;

135- MINKIVITCH Hannab .V, " *To tax or not to tax? That's not the question: the role of tax withing the maturing world of E-Commerce*", Berkeley: Technology low journal (university of California), annual review of law and technology, volume 27, 2012, page 705-536, disponible à l'adresse, http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1946&context=btlj, consulté le 2 avril 2015;

136- MITCHELL Daniel, "*Tax competition and fiscal reform: rewarding pro-growth tax policy*", Prepared for "A Liberal Agenda for the New Century: A Global Perspective," a Conference cosponsored by the Cato Institute, the Institute of Economic Analysis and the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs, April 8-9, 2004, 17 pages, Moscow, Russian Federation, disponible à l'adresse, https://object.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/papers/russiaconference/mitchell.pdf, consulté le 28 septembre 2017;

137- MITCHELL Daniel et BASHAM Patrick, "*Lessons from Abroad— Flat Tax in Practice*", Pre-released chapter from The Impact and Cost of Taxation in Canada: The Case for Flat Tax Reform tobe published by The Fraser Institute in February 2008, 105-148, disponible à l'adresse, https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/Flat_Tax_Lessons_From_Abroad.pdf, consulté le 28 septembre 2017;

138- MITCHELL Daniel, "*Flat tax is the way of the future*", Mars 2006, disponible à l'adresse, http://www.heritage.org/taxes/commentary/flat-tax-the-way-the-future, consulté le 28 septembre 2017;

139- MITCHEL Daniel, "*Backdoor Plan* », le 20 octobre 2004, disponible à l'adresse, http://www.ideasinactiontv.com/tcs_daily/2004/10/backdoor-plan.html, consulté le 28 septembre 2017 ;

140- MONTEIRO Joaquim, « *Justice fiscal **:** Appel à un débat constructif sur la politique fiscale* »**,** Entretien avec le Collectif Tax Justice Luxembourg, Brennpunkt, ASTM Editorial, N° 292, mars 2016, page 28-30, disponible à l'adresse, astm.lu/wp-content/uploads/2010/12/2016_Brennpunkt_-mars-2016.pdf, consulté le 17 novembre 2016 ;

141- MORENO Andrés Báez, « *Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services* », Associate Professor of Tax Law, Universidad Carlos III de Madrid (Spain), 08 juillet 2021, 292 pages, disponible à l'adresse, tax_il-baez-moreno_digital-economy.pdf (indiana.edu), consulté le 13 septembre 2022 ;

142- MOUNIELOU Francois, « *Le concept juridique d'établissement stable en droit français* »,3 décembre 2012, disponible à l'adresse, https://francoismounielou.wordpress.com/2012/12/03/le-concept-juridique-detablissement-stable-en-droit-francais/, consulté le 11 février 2016 ;

143- MUSIBI Parisca, « *South Centre supports developing countries at the 26th Session of the UN Tax Committee and the ECOSOC Special Meeting on International Cooperation in Tax Matters* », SouthNews, N°446, 25 avril 2023, disponible à l'adresse, SouthNews: Le Centre Sud soutient les pays en développement lors de la 26ème session de la réunion spéciale de l'UNTC et de l'ECOSOC sur la coopération internationale en matière fiscale (campaign-archive.com), consulté le 01 mai 2023 ;

144- NORA Dominique, « *Oui, on peut (et on doit) taxer les GAFA, voici comment* », 16 septembre 2017, disponible à l'adresse, http://tempsreel.nouvelobs.com/economie/20170915.OBS4730/oui-on-peut-et-on-doit-taxer-les-gafa-voici-comment.html, consulté le 27 septembre 2017 ;

145- OBERSON Xavier, « *Problèmes fiscaux posés par le développement du commerce électronique* », Archive ouverte Université de Genève, In: Jeanneret, Vincent. *Aspects juridiques du commerce électronique*. Zurich : Schulthess, 2001. p. 93-112, disponible à l'adresse, http://archives-ouverte.unige.ch, consulté le 11 aout 2016 ;

146- OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe, "*International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted*?", University of Mannhatem, 22 August 2016, 46 pages, disponible à l'adresse, https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2016/Doctoral_mtg_2016/olbert.pdf, consulté le 25 juillet 2017;

147- OLDERS William P et ALDEVITO, « *Automatisation de la taxation des activités de commerce électronique: solution propose* », Revue de gestion du secteur public, vol.30, n1, page 34-42,disponible à l'adresse, http://www.optimumonline.ca/pdf/30-1/taxation_fr.pdf, consulté le 4 avril 2015 ;

148- ONGENA Steven, DELIS Manthos, DELIS Fotios et Laeven Luc, « *Global Evidence on profit schifting : The role of intangible assets* », VOXEU / CEPR, 11 octobre 2021, disponible à l'adresse, Global evidence on profit shifting: The role of intangible assets | CEPR, consulté le 06 juillet 2023 ;

149- OWENS Jeffrey, BENNETT Mary, « *Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE – Les raisons d'un succès*», L'Observateur de l'OCDE N° 269, octobre 2008, disponible à l'adresse, http://www.observateurocde.org/news/fullstory.php/aid/2352/Le_Mod_E8le_de_convention_fiscale_de_l_92OCDE.html, consulté le 3 janvier 2016 ;

150- PARIS Roland, "*The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and the Transformation of the State*", International Studies Quarterly (2003) 47, page 153–182, International Studies Association, disponible à l'adresse, aix1.uottawa.ca/~rparis/global_taxation.pdf, consulté le 17 aout 2016;

151- PETKOVA Kunka et GREIL Stefan, „*Wer wird Amount A zahlen? Qualitative vs. quantitative Ansätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Neuordnung der*

internationalen Unternehmensbesteuerung unter Säule 1 des Zwei-Säulen-Projekts“, ifo Schnelldienst, avril 2022, N°75. Jahrgang 13 avril 2022 , pages 33-40, disponible sur l’adresse, Wer wird Amount A zahlen? (ifo.de), consulté le 04 juillet 2023 ;

152- PROTTO Carlos, « *Redistributing Taxing Rights to the Global South through the Digitalized Economy* », South Centre, South Views, N°210, 30 Novembre 2020, 05 pages, disponible à l’adresse, SouthViews-Protto.pdf, consulté le 16 avril 2022 ;

153- PASTUKHOV Olexandr, « *International taxation of income derived from electronic commerce current problems and possible solutions*”, B.U.J.SCL.TECH.L, Vol 12.2, 2006, 32 pages, disponible à l’adresse, , https://www.bu.edu/law/central/jd/organizations/journals/scitech/volume122/documents/Pastukhov_WEB_000.pdf, consulté le 14 janvier 2016;

154- PLAGNET Bernard, « *Les nouveaux impôts* », Arch. phil. droit 46 (2002), pages 229-242, disponible à l’adresse, http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/198.pdf, consulté le 29 décembre 2015 ;

155- PLEKHANOVA Victoria, “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: A Response to Action 1 of the 2015 Final Report of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*”, The paper is a part of the PhD project, 43 pages, disponible à l’adresse, https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Plekhanova_Principles-of-Tax-Policy.pdf, consulté le 26 aout 2017;

156- PONS Thierry et GELIN Stéphane, « *Taxation of income derived from electronic commerce* », Cahier de droit fiscal international (international fiscal association), 2001, page 383-407, disponible à l’adresse, www.pons-taxlaw.fr, consulté le 3 février 2015 ;

157- RABAULT Hugues, « *La frontière comme source de litiges en droit fiscal : quelques effets de la déterritorialisation en matière fiscale* », Collection revue générale de droit – Série colloques, 2013, 141-157 pages, disponible à l’adresse, http://www.revuegeneraledudroit.eu/wp-content/uploads/CT08.pdf, consulté le 18 octobre 2017 ;

158- RAINGEARD DE LA BLETOERE Emmanuel et GUILLAUME Glon, *« La révolution de la fiscalité internationale n’est pas pour 2020 : rendez-vous l’année prochaine ?* », La lettre gestion des groupes internationaux, PWC, Supplément du numéro 1585 du Lundi 7 décembre 2020, 01-02 pages, disponible à l’adresse, PwC_12-20.pdf, consulté le 16 aout 2021 ;

159- RAKOTONIRINA Erica, « *Digital taxation under the OECD Amount A and UN Article 12B mechanisms for market jurisdictions in Africa: a comparative analysis* », Tax Cooperation Policy Brief, South Center, N°29, 03 mars 2023, 12 pages, disponible à l'adresse, TCPB29_Digital-taxation-under-the-OECD-Amount-A-and-UN-Article-12B-mechanisms-for-market-jurisdictions-in-Africa_EN.pdf (southcentre.int), consulté le 17 mars 2023 ;

160- RAGHIBI Abdessamad et OUBDI Lahsen, « *La perception des cryptomonnaies selon la loi islamique : une analyse critique* », Recherches et Applications en Finance Islamique, Volume 2, Numéro 2, 2018, pages 161- 173, disponible à l'adresse, 11882-32673-1-PB.pdf, consulté le 06 aout 2023 ;

161- RAWAL Radhakishan, « *Conceptualizing Remote Worker Permanent Establishment* », South Centre, N°34, le 24 juin 2023, 9 pages, disponible à l'adresse, SOUTH CENTRE.pdf, consulté le 25 aout 2023 ;

162- RAWAL Radhakishan, « *Conceptualisation d'un instrument multilatéral des Nations Unies (IML des NU)* », South Centre, N°15, juin 2021, 08 pages, disponible à l'adresse, ONU 5.pdf, consulté le 15 avril 2022 ;

163- RAWAL Radhakishan, « *Améliorer des règles du nexus pour une répartition équitable des droits d'imposition pour les pays en développement* », South Centre, SouthViews, Nº 220, 28 juin 2021, 07 pages, disponible à l'adresse, SouthViews220_FR.pdf, consulté le 15 avril 2022 ;

164- RAYNA Thierry, "*Co-creation and user innovation: The role of online 3D printing platforms*", juillet 2015, disponible à l'adresse, http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0923474815000296, consulté le 16 septembre 2017 ;

165- RENDAHL Pernilla, "*Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies A Comparative Study of Double Taxation and Unintentional Non-Taxation of B2C E-Commerce",* disponible à l'adresse, https://ec.europa.eu/taxation.../taxation/files/.../rendahl_summary.pdf, consulté le 27 février 2017;

166- Revue juridique des communications électroniques, N°3, décembre 2011, disponible à l'adresse, https://lid2ms.files.wordpress.com/2013/02/rjce-nc2b0-3.pdf, consulté le 26 novembre 2015 ;

167- Revue européenne des médias et du numérique, « *Fiscalité du numérique contre dumping fiscal ?* », Institut de Recherche de l'Européen Business School, UNIVERSITÉ PANTHÉON-ASSAS PARIS 2, N°25, 2012-2013, page16-20, disponible à l'adresse, http://la-rem.eu/tous-les-numeros/, consulté le 29 juillet 2016 ;

168- Revue européenne des médias, « *Fiscalité des multinationales, fiscalité du numérique : une réponse coordonnée en vue* », Institut de Recherche de l'Européen Business School, UNIVERSITÉ PANTHÉON-ASSAS PARIS 2, N°33, 2014-2015, pages 12-19, disponible à l'adresse, http://la-rem.eu/tous-les-numeros/, consulté le 29 juillet 2016 ;

169- Revue européenne des médias et du numérique, « *Nouveaux rebondissements autour de la TVA à 2,1% pour la presse en ligne* », N°37, 2015-2016, page17-19, disponible à l'adresse, http://la-rem.eu/tous-les-numeros/, consulté le 30 juillet 2016 ;

170- Revue européenne des médias et du numérique, « *Données personnelles : Facebook ne peut pas enregistrer les données de navigation des internautes sans leurs consentement* », N°37, 2015-2016, page23-26, disponible à l'adresse, http://la-rem.eu/tous-les-numeros/, consulté le 30 juillet 2016 ;

171- Revue européenne des médias et du numérique, « *Facebook, Apple et Google se ruent sur la presse en ligne* », N°37, 2015-2016, page40-42, disponible à l'adresse, http://la-rem.eu/tous-les-numeros/, consulté le 30 juillet 2016 ;

172- Revue européenne des médias, « *Fiscalité des multinationales, fiscalité du numérique : une réponse coordonnée en vue* », Institut de Recherche de l'Européen Business School, UNIVERSITÉ PANTHÉON-ASSAS PARIS 2, N°28, 2013, pages 12-19, disponible à l'adresse, http://la-rem.eu/tous-les-numeros/, consulté le 29 juillet 2016 ;

173- Revue européenne des médias et du numérique, « *Publicité ou information : qui fait quoi ?* », N°34-35, 2015, pages 38-41, disponible à l'adresse, http://la-rem.eu/tous-les-numeros/, consulté le 30 juillet 2016 ;

174- « *Algérie- Les bureaux de liaison des sociétés étrangères seront interdits d'exercer des activités commerciales(ministère)* », Huffpost Algérie/Agence, jeudi 26 novembre 2015, disponible à l'adresse, http://www.maghrebemergent.com/economie/algerie/53244-algerie-les-bureaux-de-liaison-des-societes-etrangeres-seront-interdits-d-exercer-des-activites-commerciales-ministere.html, consulté le 09 janvier 2015 ;

175- Revue juridique des communications électroniques, N° 1 décembre 2010, disponible à l'adresse, https://lid2ms.files.wordpress.com/2013/02/rjce-nc2b0-1.pdf, consulté le 26 novembre 2015 ;

176- RICHARD Florent, « *Pilier 1 – Vers une simplification des règles de calcul du montant A ?* », La lettre gestion des groupes internationaux, PWC, Supplément du numéro 1585 du Lundi 7 décembre 2020, 06-07 pages, disponible à l'adresse, PwC_12-20.pdf, consulté le 16 aout 2021 ;

177- RICHARD Florent, « *En érigeant le Pilier Un l'OCDE sape-t-elle les fondements du principe de plein concurrence* », Option Finance, 13 décembre 2019, disponible à l'adresse, En érigeant le Pilier 1, l'OCDE sape-t-elle les fondements du principe de pleine concurrence ? | Option Finance, consulté le 18 septembre 2022 ;

178- RILLAND Sylvain, « *Taxe GAFA : la France n'a pas gagné grand-chose dans "l'accord" macron-trump au g7* », le 27 aout 2019, la tribune, disponible a l'adresse, https://www.latribune.fr/technos-medias/innovation-et-start-up/taxe-gafa-la-france-n-a-pas-gagne-grand-chose-dans-l-accord-macron-trump-au-g7-826467.html, consulte le 09 septembre 2019 ;

179- RIOUX Michèle et DEBLOCK Kristian, « *Le triangle impossible ou les limites de la coopération fiscale internationale* », Institue d'étude internationale de Montréal, Cahier de recherche du Centre d'études sur l'intégration et la mondialisation CEIM, Mars 2008, 47 pages, disponible à l'adresse, http://www.ceim.uqam.ca, consulté le 11 aout 2016 ;

180- ROBERT Eric, « *Les intérêts financiers, le capital de l'entreprise et l'idéal de neutralité fiscale* », Deloitte, 25 octobre 2012, disponible à l'adresse, Les intérêts financiers, le capital de l'entreprise et l'idéal de neutralité fiscale (deloitte.fr), consulté le 13 aout 2023 ;

181- ROLAND PARIS, "*The globalization of taxation? Electronic commerce and the transformation of the state*", International Studies Quarterly(2003) 47, page 153-182, disponible à l'adresse , http://aix1.uottawa.ca/~rparis/global_taxation.pdf, sconsulté le 5 avril 2015;

182- RUBAGUMYA PATIENCE T., "*Emerging issues in international taxation – challenges and way forward*", Uganda Revenue Autority, 2017, 20 pages, disponible à l'adresse, http://www.un.org/esa/ffd/wp-

content/uploads/2017/04/ICTM2017_Presentation_Rubagumya.pdf, consulté le 12 décembre 2017;

183- SAINTRAIN Michel, « *TIC, nouveau standards transactionnels et fiscalité-défis et perspectives* », 27 septembre 2003, disponible à l'adresse, http://www.plan.be/publications/publication-200-fr tic+nouveaux+standards+transactionnels+et+fiscalite+defis+et+perspectives, consulté le 15 juin 2016 ;

184- SHARMA Kuldeep, ADIT (CIOT,UK), FTI (Australia), Insolvency Professional (IBBI), «*Global Minimum Corporate Tax: Interaction of Income Inclusion Rule with Controlled Foreign Corporation and Tax-sparing Provisions* », Tax Cooperation Policy Brief, South Center, N°22, 12 janvier 2022, 08 pages, disponible à l'adresse, Tax-PB-22.pdf, conslté le 04 avril 2022 ;

185- SAINT-AMANS Pascal, "*Nous avons fixé un calendrier très ambitieux*" le 10 février 2014, Revue Bank.fr, disponible à l'adresse, http://www.revue-banque.fr/risques-reglementations/article/nous-avons-fixe-un-calendrier-tres-ambitieux, consulté le 06 avril 2016 ;

186- SAINT-AMANS Pascal, « *Plan BEPS : un tournant majeur dans l'histoire de la fiscalité internationale* », Echange internationaux, Magazine du comité français de la chambre de commerce internationale, N°105, avril 2016, page 20-21, disponible à l'adresse, www.swissbanking.org/fr/SIF_Bericht_de_2016.pdf, consulté le 25 juin 2016 ;

187- SALTER Sarah W, "E-commerce and international taxation", NEW ENG. JOURNAL OF INT'L&COMP. LAW, Vol. 8:1 ,2002, disponible à l'adresse, http://www.nesl.edu/userfiles/file/nejicl/Vol8/salter_v8n1.pdf, consulté le 3 mars 2015;

188- SARR Minata, « *Droit souple et commerce électronique* », Jurisdoctoria n° 8, 2012, pages 51-74, disponible à l'adresse, www.jurisdoctoria.net/pdf/numero8/aut8_SARR.pdf, consulté le 13 juillet 2016 ;

189- SEMAAN Christiane et WAKED Yara, « *L'optimisation fiscale est-elle un passage obligé du flux financier dans les pays déréglementés fiscalement ou les zones franches économiques* », Master-Option Finance FGM 2015, 24 pages, disponible à l'adresse, https://fgm.usj.edu.lb/pdf/10%20-%20Semaam-Waked.pdf, consulté le 07 aout 2017 ;

190- SHOENFELD Sara*," Much ado about nexus:the states struggle to impose sales tax obligations on out of state sellers engaged in e-commerce*", Fordham Intellectual Property, Media and Entertainment Law Journal Volume 24, Issue 1 Article 6 VOLUME XXIV BOOK 1, pages 260-316, disponible à l'adresse, http://ir.lawnet.fordham.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1562&context=iplj, consulté le 7 aout 2015;

191- SILIAFIS Kanstantinos, « *Taxation of e-commerce a task for jugglers* », Masaryk University Journal of Law and Technology, pages 141-154, disponible à l'adresse, https://journals.muni.cz/mujlt/article/viewFile/2453/2017, consulté le 17 juin 2016;

192- STIGLITZ Joseph, "*Globalization isn't just about profits, it's about taxes too*", Tax and spending opinion, 27 may 2013, disponible à l'adresse, https://www.theguardian.com/commentisfree/2013/may/27/globalisation-is-about-taxes-too, consulté le 29 aout 2017;

193- SPENGEL Christoph Spengel et OLBERT Marcel, "*International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?* ", Austaxpolicy: Tax and Transfer Policy Blog, 14 aout 2017, disponible à l'adresse, http://www.austaxpolicy.com/international-taxation-digital-economy-challenge-accepted/, consulté le 28 octobre 2017 ;

194- SPRAGUE Gary, « *Playing the Principal Role in Creating a Permanent Establishment », Tax Management International Journal*, January 8, 2016, disponible à l'adresse, https://www.bna.com/playing-principal-role-n57982065804/, consulté le 17 aout 2016;

195- SPRAGUE Gary, "*The Proposed Australian Multinational Anti-Avoidance Law -- Leapfrogging the OECD's BEPS Process to Devise a New Nexus Rule for Remote Sales*", Tax Management International Journal, November 13, 2015, disponible à l'adresse, https://www.bna.com/proposed-australian-multinational-n57982063491/, consulté le 18 aout 2017;

196- SPRAGUE Gary, "*Spanish Court Imposes Tax Nexus by Finding a 'Virtual PE'*", From International Journal, January 9, 2013, disponible à l'adresse, http://www.bna.com/spanish-court-imposes-n17179871765, consulté le 25 avril 2016;

197- STORRER Pierre, « *Droit des moyens et service de paiement, quand le sénat réinvente le paiement scindé* », Revue Bank (RB), N°789n novembre 2015, 2pages, disponible à l'adresse,

www.kramerlevin.com/.../1511_Revue%20Banque_Storrer%20Pierre_Q, consulté le 28 février 2016 ;

198- SOL Picciotto, « *Pour une taxation unitaire des multinationales* », *Alternatives Economiques* n° 320 - janvier 2013, disponible à l'adresse, http://www.alternatives-economiques.fr/pour-une-taxation-unitaire-des-multinationales_fr_art_1183_61916.html, consulté le 29 juillet 2016 ;

199- SORIANO, « *PIB Algérie 2022 : le produit intérieur brut algérien en légère hausse* », 03 janvier 2022, disponible à l'adresse, PIB Algérie 2022 : le produit intérieur brut algérien en légère hausse (ouestin.com), consulté le 25 mars 2022 ;

200- SOUTH CENTRE TAX INITIATIVE, « *Comments on Discussion Draft: Possible Changes to the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries Concerning Inclusion of software payments in the definition of royalties* », disponible à l'adresse, ONU8.pdf, consulté le 15 avril 2022 ;

201- SOUTH CENTRE et COALITION FOR DIALOGUE ON AFRICA, « *Outcomes and Recommendations of the first african fiscal policy forum* », Coalition for Dialogue on Africa, 2021, décembre 2021, 12 pages, disponible à l'adresse, Outcomes-and-recommendations-of-the-First-African-Fiscal-Policy-Forum.pdf, consulté le 15 avril 2022 ;

202- SULLIVAN Martin, « *The Tax Reform Plan That Won't Sell*", Tax Analysts, 28 février 2005, pages 1014-1017, disponible à l'adresse, No Job Name (lawprofessorblogs.com), consulté le 13 aout 2023 ;

203- TANZI Vito, « *La mondialisation et la termitière des finances publiques* », Revue Finances & Développement / Mars 2001, page34-38, disponible à l'adresse, https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/fre/2001/03/pdf/tanzi.pdf, consulté le 02 novembre 2017 ;

204- TANDON Suranjali et RAO Chetan, « *Evaluating the Impact of Pillars One and Two* », Research Paper N°165, 4 October 2022, South Center, disponible à m'adresse, RP165_Evaluating-the-Impact-of-Pillars-One-and-Two_EN.pdf (southcentre.int), consulté le 08 octobre 2022 ;

205- TALY Michel, « *La fiscalité incite-t-elle de délocaliser ?* », disponible à l'adresse, https://www.ffsa.fr/webffsa/risques.nsf/b724c3eb326a8defc12572290050915b/485435b914a76f4dc12575200035b966/$FILE/Risques_75_0018.htm, consulté le 25 janvier 2017 ;

206- TELSTSCHER Susanne, "*Electronic Commerce and Development: Fiscal Implications of Digitized Goods Trading*", World Development Vol. 30, N°7, 2002, 1137-1158 pages, disponible à l'adresse, http://isiarticles.com/bundles/Article/pre/pdf/3389.pdf, consulté le 22 juillet 2017;

207- TELSTSCHER Susanne, "*Tariffs, taxes and electronic commerce: revenue implications for developing countries* », United Nations Conference on Trade and Development UNCTAD, Policy Issues in International Trade and Commodities Study, Series no. 5, UNITED NATIONS, New York and Geneva, 2000, 60 pages, disponible à l'adresse, ecommerce et pays en developpement.pdf, consulté le 30 decembre 2022 ;

208- TEMAZELA Ramon, "*US corporate tax reform : the destination based cash flow tax and tax treaties*", 09 juin 2017, disponible à l'adresse, http://kluwertaxblog.com/2017/06/09/u-s-corporate-tax-reform-destination-based-cash-flow-tax-dbcft-tax-treaties/, consulté le 08 octobre 2017;

209- TERZIYSKI Dimitar, "*Treaty shopping and the OECD Model Tax Convention*", 19 pages, disponible à l'adresse, http://www.academia.edu/7955707/Treaty_shopping_and_the_OECD_Model_Tax_Convention, consulté le 24 decembre 2015;

210- TIPMART Kham, "*International Taxation of Electronic Commerce: Recognition of Permanent Establishment in E-commerce*", International Taxation of Electronic Commerce, N°57, 2013, 71-87 pages, disponible à l'adresse, http://dspace.lib.niigata-u.ac.jp/dspace/bitstream/10191/24724/1/56_71-87.pdf, consulté le 04 octobre 2017;

211- TOP EMPOWERMENT COMPANIES, "*Tax implications of cloud computing*", 2017, disponible à l'adresse, https://www.impumelelo.net/tax-implications-of-cloud-computing/, consulté le 23 septembre 2017;

212- VERBIEST Thibault, « *Fiscalité directe du commerce électronique : les nouvelles règles* », Droit et Technologies, 04 octobre 2001, disponible à l'adresse,http://www.droit-technologie.org/actuality-466/fiscalite-directe-du-commerce-electronique-les-nouvelles-regles.html, consulté le 23 mars 2016 ;

213- WISS. Mit. MARX Nina et AUGUST Georg, « *Imposer au vingt-et-unième siècle: le commerce électronique et les impôts sur internet du point de vu allemand, européen et*

international », Revue « *Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires* » 1999/3, disponible à l'adresse, www.fontaneau.com/v2/?p=262, consulté le 19 aout 2016 ;

214- WEISBACH David A., "*The Use of Neutralities in International Tax Policy*", University of Chicago Law School Chicago Unbound, Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper N°697, 2014, 26 pages, disponible à l'adresse, http://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2383&context=law_and_economics, consulté le 05 octobre 2017;

215- WOODSIDE Simon, *« La fiscalité du commerce électronique : une réalité virtuelle, Publication du centre de politique et d'administration fiscales* », février 2001, page 23, disponible à l'adresse, http://www.observateurocde.org/news/archivestory.php/aid/391/La_fiscalit_E9_du_commerce__E9lectronique_:_Une_r_E9alit_E9_virtuelle.html, consulté le 20 novembre 2015 ;

216- JACOBS Didier, « *L'accord fiscal sur le cadre inclusif est-il dans l'intérêt des pays à faible revenus* », International Center For Tax and Développement (ICTD), 28 février 2022, disponible à l'adresse, L'accord fiscal sur le Cadre inclusif est-il dans l'intérêt des pays à faible revenu ? – DTCI (ictd.ac), consulté le 06 novembre 2022 ;

217- Wolfgang Schauble, « *La nécessaire mondialisation de la fiscalité* », le Monde Economie, 12 novembre 2014, disponible à l'adresse, http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/12/la-necessaire-mondialisation-de-la-fiscalite_4522581_4862750.html, consulté le 15 juillet 2017 ;

218- YUNG Richard, « *Propriété intellectuelle, projet de loi dit « Macron » :l'impression 3D en débat au sénat* », 23 avril 2015, disponible à l'adresse, https://www.richardyung.fr/activite-parlementaire/propriete-intellectuelle-senateur/3744-projet-de-loi-dit-qmacronq-limpression-3d-en-debat-au-senat.html, consulté le 17 septembre 2017 ;

219- ZEAU Pierre, « *La taxe GAFA définitivement adopté par le gouvernement* », le 12 juillet 2019, Le Figaro, disponible à l'adresse, http://www.lefigaro.fr/conjoncture/qu-est-ce-que-la-taxe-gafa-en-passe-d-etre-definitivement-adoptee-20190704, consulté le 9 septembre 2019 ;

220- ZEROUALI Mohamed Amine, « *Blockchain et Finance islamique* », International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 3(1-1), pages 405-421, disponible à l'adresse https://doi.org/10.5281/zenodo.5921004, consulté le 06 aout 2023 ;

221- ZITOUNI Aymen, « *PLF 2018 : L'Algérie veut interdire veut interdire le Bit coin et ls autres crypto-monnaies* », le 25 octobre 2017, disponible à l'adresse, http://www.maghrebemergent.info/economie/algerie/80820-plf-2018-l-algerie-veut-interdire-le-bitcoin-et-les-autres-crypto-monnaies.html.

Rapports

1- Advisory Commission on Electronic Commerce, Report to Congress, APRIL, 2000, disponible à l'adresse, govinfo.library.unt.edu/ecommerce/acec_report.pdf, consulté le 27 avril 2016 ;

2- BOCQUET Eric, « *Evasion des capitaux : Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ces incidences fiscales* », Enregistré à la Présidence du Sénat le 17 juillet 2012 Dépôt publié au Journal Officiel, Édition des Lois et Décrets du 18 juillet 2012, Tome I : rapport, disponible à l'adresse, https://www.senat.fr/rap/r11-673-2/r11-673-21.pdf, consulté le 19 juin 2016 ;

3- BOCQUET Eric, « *Evasion des capitaux : Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ces incidences fiscales* », Enregistré à la Présidence du Sénat le 17 juillet 2012 Dépôt publié au Journal Officiel – Édition des Lois et Décrets du 18 juillet 2012, Tome II : procès-verbaux des auditions de la commission d'enquête, disponible à l'adresse, https://www.senat.fr/rap/r11-673-2/r11-673-21.pdf, consulté le 19 juin 2016 ;

4- BOURDIN Joël, « *Le commerce électronique* », Rapport d'information fait au nom de la délégation sénatoriale à la prospective, Enregistré à la Présidence du Sénat le 18 janvier 2012, Session ordinaire de 2011-2012, disponible à l'adresse, http://www.senat.fr/notice-rapport/2011/r11-272-notice.html, consulté le 10 juillet 2016 ;

5- Commission européenne, Fiscalité et union douanière, « *Assiette commune consolidé pour l'impôt des sociétés* », disponible à l'adresse, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_fr.htm, consulté le 16 juillet 2016 ;

6- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, "*Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*", Co-Coordinators' Report on the Work Program of the

Subcommittee, session 24, 4-7 April and 11-12 April 2022, disponible à l'adresse, CRP.2 UN Model Coordinators Report.pdf, consulté le 18 avril 2022 ;

7- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, "*Taxation issues related to the digitalized and globalized economy*", Virtual meetings of 4-7 and 11-12 April 2022, disponible à l'adresse, CRP.6 Digitalized and Globalized Economy.pdf (un.org), consulté le 18 avril 2022 ;

8- COMITE D'EXPERTS DE LA COOPERATION INTERNATIONALE EN MATIERE FISCALE, « *Rapport de la vingt-deuxième session (session virtuelle, 19-28 avril 2021)* », Nations Unies, Conseil économique et social, disponible à l'adresse, 2107033F.pdf (un.org), consulté le 18 avril 2022 ;

9- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL, COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Work Plan relating to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* », Virtual meeting of 19 - 29 October 2021, Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, disponible à l'adresse, CRP.22 UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.pdf, consulté le 18 avril 2022 ;

10- COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, « *L'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international* », Rapport d'information enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 juillet 2013, N°1234, disponible à l'adresse, http://www.assemblee-nationale.fr/14/rap-info/i1243.asp, consulté le 14 février 2016 ;

11- COLLIN Pierre et COLLIN Nicolas, « *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique* », Janvier 2013, disponible à l'adresse, http://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf, consulté le 4 juin 2015 ;

12- Department of the Treasury Office of Tax Policy, "*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*", November 1996, disponible à l'adresse, https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/internet.pdf, consulté le 21 janvier 2016;

13- DE MONTGOLFIER Albéric et DALLIER Philippe, « *Les douanes face au commerce en ligne : une fraude fiscale importante et ignorée* », Rapport d'information de MM. Albéric de MONTGOLFIER et Philippe DALLIER, fait au nom de la commission des financesn° 93,(2013-2014) - 23 octobre 2013, disponible sur le site, https://www.senat.fr/notice-rapport/2013/r13-093-notice.html, consulté le 03 avril 2015 ;

14- DHRUVA ADVISORS, "*The Source v. Residence Conflict in the Digital Economy*", 2015, disponible à l'adresse, www.dhruvaadvisors.com/files/DigitalEconomy.pdf&prev, consulté le 15 fevrier 2016;

15- Forum sur l'administration fiscale africaine (ATFA), « *Le cadre inclusif de l'OCDE et du G20 publie une déclaration finale sur la solution à deux piliers : Qu'est-ce que cela signifie pour l'Afrique* », 12 juillet 2023, disponible sur l'adresse, Le Cadre inclusif de l'OCDE et du G20 publie une déclaration finale sur la solution à deux piliers – Qu'est-ce que cela signifie pour l'Afrique ? (ataftax.org) ;

16- GHILASSENE Fatima, « *L'impression 3D et la question de la redevance pour copie privée* », Rapport du sous-groupe de travail « *impression 3D* » du CNAC – Mars 2016, disponible à l'adresse, https://www.inpi.fr/sites/default/files/impression_3d_et_la_question_de_la_redevance_pour_copie_privee.pdf, consulté le 17 septembre 2017 ;

17- Global Tax Alert, "*Kuwait Tax Authorities adopt "Virtual Service PE" concept*", EY Global Tax Alert Library , 21 September 2015, disponible à l'adresse, http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Kuwait_Tax_Authorities_adopt_Virtual_Service_PE_concept/$FILE/2015G_CM5779_Kuwait%20Tax%20Authorities%20adopt%20Virtual%20Service%20PE%20concept.pdf, consulté le 26 septembre 2017 ;

18- HABBARD Pierre et DREW Kirestine, « *Coup de projecteur sur l'OCDE* », Rapport sur « *L'imposition des sociétés dans le monde et le financement de services public de qualité* », International de l'éducation, Edité par Laura FIGAZOLO et Harris Bob, décembre 2011, disponible à l'adresse, https://download.ei-ie.org/Docs/WebDepot/Global%20Corporate%20Taxation_FR.pdf, consulté le 01 aout 2016 ;

19- HARRIS Bob, « *Conclusion* », Rapport sur « *L'imposition des sociétés dans le monde et le financement de services public de qualité* », International de l'éducation, Edité par Laura

FIGAZOLO et Harris Bob, décembre 2011, disponible à l'adresse, https://download.ei-ie.org/Docs/WebDepot/Global%20Corporate%20Taxation_FR.pdf, consulté le 01 aout 2016 ;

20- HELLERSTEIN, W., S. BUYDENS and D. KOULOURI (2018), "*Simplified registration and collection mechanisms for taxpayers that are not located in the jurisdiction of taxation: A review and assessment*", OECD Taxation Working Papers, No. 39, OECD Publishing, Paris, disponible à l'adresse, http://dx.doi.org/10.1787/64bcf5de-en, consulté le 21 septembre 2018;

21- INTERNATIONAL MONETARY FUND (FMI), by Ernesto CRIVELLI, Ruud DE MOOIJ and Michael KEEN, "*Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*", IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department, May 2015, disponible à l'adresse, https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf, consulté le 12 novembre 2016;

22- INTERNATIONAL MONETARY FUND (FMI), " *Spillovers in international corporate taxation*", IMF policy paper, Washington, D.C. May 9, 2014, disponible à l'adresse, https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf, consulté le 11 novembre 2016;

23- JACQUOT Guy, « *Marques et brevets: quelle valeur?*», La Revue des marques, N°46, 2004, disponible à l'adresse, http://www.prodimarques.com/revue-des-marques/numero-46/_pdf/sorgem-p18.pdf, consulté le 06 juin 2017 ;

24- LEVY Maurice, JOUYET Jean-Pierre, « *L'économie de l'immatériel, la croissance de demain* », rapport de la Commission sur l'économie de l'immatériel, Paris, 16 mars , 2006, disponible à l'adresse, http://www.iesf.fr/upload/pdf/economie_de_l_immateriel.pdf, consulté le 8 mars 2015;

25- LIGNEREUX Bastien, «*Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés* », Rapport particulier N°4, 2017, disponible à l'adresse, https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/EzPublish/20170112-rapport-particulier-4-principe-territorialite.pdf, consulté le 20 octobre 2017 ;

26- LORENTZ Francis, « *Rapport sur le commerce électronique* », Addendum, 15 mars 1998, disponible à l'adresse, www.utc.fr/.../Rapports MINEFI/Commerce%20électronique%20-%20un..., consulté le 27 mars 2016 ;

27- LUNDER Erika K., PETTIT Carol A., "*Amazon Laws and Taxation of Internet Sales: Constitutional Analysis*", CRS Report for Congress, Congressional Research Service, April 9, 2015, disponible à l'adresse, https://www.fas.org/sgp/crs/misc/R42629.pdf, consulté le 25 avril 2016;

28- MAGUIRE Steven, « *State taxation of internet transactions* », CRS Report for Congress, Congressional Research Service, May 7, 2013, disponible à l'adresse, https://www.fas.org/sgp/crs/misc/R41853.pdf, consulté le 25 avril 2016;

29- MARINI Philippe, « *La fiscalité numérique* », rapport d'information fait au nom de la Commission Des Finances, Sénat N° 614, le 27 juin 2012, disponible à l'adresse, http://www.senat.fr/rap/r11-614/r11-6141.pdf, consulté le 7 mars 2015 ;

30- Nations Unies, Conseil économique et social, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, Rapport sur les travaux de ses douzième et treizièmes sessions, (11-14 octobre 2016 et 5-8 décembre 2016), New York, 2017, disponible à l'adresse,https://digitallibrary.un.org/record/862163/files/E_2016_45_E_C.18_2016_7-FR.pdf?version=1, consulté le 27 juillet 2017 ;

31- NATIONS UNIES, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Rapport sur les travaux de la dix-septième session (16-19 octobre 2018)* », Conseil économique et social, Documents officiels Supplément N°45, disponible à l'adresse, pdf (undocs.org), consulté le 3 avril 2021 ;

32- NATIONS UNIES, « *L'ONU est le cadre approprie pour établir des principes de coopération mondiale en matière fiscale, estiment délégations et experts* », Communiqué de presse, le 21 octobre 2003, disponible à l'adresse, http://www.un.org/press/fr/2003/AGEF442.doc.htm, consulté le 20 octobre 2017 ;

33- Nations Unies, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, Conseil économique et social, Rapport sur les travaux de la dix-neuvième session (16-18 octobre 2019), Documents officiels, 2020 Supplément Nº 25, disponible a l´adresse, E_2020_45_F.pdf, consulte le 25 mai 2021 ;

34- Nations Unies, Conseil économique et social, « *Renforcement de la coopération fiscale régionale en Asie et dans le Pacifique* », Bangkok, 6-8 novembre 2019, disponible à l´adresse, CMPF-2019-2 Strengthening regional tax cooperation_French.pdf, consulte le 25 mai 2021 ;

35- OCDE, « *Pilier Un - Montant B : Cadre Inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE, Paris, 2024, disponible a l´adresse, https://doi.org/10.1787/2a736abb-fr, consulte le 16 mai 2024 ;

36- OCDE, « *La fiscalité internationale et l'Afrique* », OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G7, Édition OCDE, Paris, 2023, disponible à l'adresse, https://doi.org/10.1787/e9726219-fr, consulté le 05 décembre 2023 ;

37- OCDE, « *130 pays et juridictions adhèrent à un nouveau cadre ambitieux pour la réforme du système fiscal international* », publié le 01/07/2021, disponible à l'adresse, 130 pays et juridictions adhèrent à un nouveau cadre ambitieux pour la réforme du système fiscal international - OCDE (oecd.org), consulté le 02/07/2021 ;

38- OCDE, « *Rapport d'étape sur l'administration et les aspects de sécurité juridique du Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Consultation publique 6 octobre – 11 novembre 2022, OCDE 2022, disponible à l'adresse, Document de consultation publique : Rapport d'étape sur l'administration et les aspects de sécurité juridique du Montant A du Pilier Un (oecd.org), consulté le 08 octobre 2022 ;

39- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie : points clés* », Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, 2020, disponible sur l'adresse, Points clés : Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie (octobre 2020) (oecd.org), consulté le 16 aout 2021 ;

40- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2020, disponible à l'adresse, https://doi.org/10.1787/3585df0b-fr, consulté le 04 janvier 2022 ;

41- OCDE, « *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », Document de consultation publique, 13 février au 6 mars 2019, disponible à l'adresse, file:///C:/Users/SERVER/Downloads/document-de-consultation-publique-relever-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf, consulté le 13 aout 2019 ;

42- OCDE, « *Résumé* », Rapport finaux 2015, 1 janvier 2016, disponible à l'adresse, https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-resumes-des-actions-2015.pdf, consulté le 12 juin 2016 ;

43- OCDE, « *Exposé des actions 2015* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, disponible à l'adresse, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf, consulté le 24 novembre 2015 ;

44- OCDE, "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*", Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, disponible à l'adresse, http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220, consulté le 24 novembre 2015;

45- OCDE, « *Consultation publique BEPS action 7: empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* », 31 octobre 2014 – 9 janvier 2015, disponible à l'adresse, https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/consultation-publique-action-7-empecher-mesures-eviter-artificiellement-statut-etablissement-stable.pdf, consulté le 17 aout 2016 ;

46- 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, Edition OCDE, 2014, disponible à l'adresse, http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-fr, consulté le 8 novembre 2015 ;

47- OCDE, « *Part 1 of a report to G20 development working group on the impact of BEPS in low countries*", july 2014, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/tax/part-1-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf, consulté le 23 mars 2015;

48- OCDE, "*Two-part report to G20 developing working group on the impact of BEPS in low income countries*", Part 1 (July 2014) Part 2 (August 2014), disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf, consulté le 23 avril 2015;

49- OCDE, "*Etude économique de l'OCDE Etas Unis*", 2014, disponible à l'adresse, https://www.oecd.org/fr/eco/etudes/Synthese-etats-unis.pdf, consulté le 31 juillet 2016 ;

50- OCDE, « *Instructions relatives aux aspects intéressants les prix de transfert des actifs incorporels* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Edition OCDE 2014, disponible à l'adresse, http://dx.doi.org/10.1787/9789264225350-fr, consulté le 05 mars 2017 ;

51- OCDE, Comité des affaires fiscales « *Lutter contre l'Érosion de la Base d'Imposition et le Transfert de Bénéfices* », CTPA/CFA(2013)5/FINAL ,12 février 2013, disponible à l'adresse, www.oecd.org/fr/rcm/C-MIN(2013)7-FRE.pdf, consulté le 16 février 2016 ;

52- OCDE, « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE, 2013, disponible à l'adresse, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264192904-fr*, consulté le 10 juin 2016 ;

53- OCDE, « *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », Centre de politique et d'administration fiscales(CPF), 22 juillet 2010, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/45689556.pdf, consulté le 03 décembre 2015 ;

54- OCDE, « *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables : partie1 (considérations générales), partie2 (banques) et partie3 (transactions mondialises)* », décembre 2006, disponible à l'adresse, https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/38038643.pdf, consulté le 11 mai 2016 ;

55- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, centre de politique et d'administration fiscales (PAF), 2004, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/35869074.pdf, consulté le 11 avril 2015 ;

56- OCDE, « *Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité* », Rapport 2003, disponible à l'adresse, http://78.41.128.130/dataoecd/45/16/20500370.pdf, consulté le 3 décembre 2015 ;

57- OCDE, Groupe de travail du Comité des échanges, « *Réglementation des services échangés par voie électronique* », TD/TC/WP (2002)32/FINAL, 8 septembre 2003, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/%3Fcote%3DTD/TC/WP(2002)32/FINAL%26docLanguage%3DFr, consulté le 8 février 2016 ;

58- OCDE, « *Question de fiscalité internationale : Rapport de 2002 relatif au modèle de convention fiscale de l'OCDE* », N°8, disponible à l'adresse, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/n-08-rapports-de-2002-relatifs-au-modele-de-convention-fiscale-de-l-ocde_9789264100008-fr#page2, consulté le 31 mars 2016 ;

59- OCDE, Centre de l'OCDE, « *L'OCDE va de l'avant vers un consensus international sur le régime fiscal du commerce électronique* », PAC/COM/NEWS (2001)15, Paris, le 12 février 2001, disponible à l'adresse, www.oecd.org/.../publicdisplaydocumentpdf/?...PAC/COM/NEWS(2001..., consulté le 28 mars 2016 ;

60- OCDE, *« Imputation des bénéfices à un établissement stable effectuant des transactions commerciales par voie électronique* », février 2001, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/1923320.pdf, consulté le 19 septembre 2015 ;

61- OCDE, « *Commerce électronique et fiscalité : mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité* », OCDE ilibrary, 2001, disponible à l'adresse, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/commerce-electronique-et-fiscalite_9789264289796-fr#.V8A1IlsS9dg, consulté le 26 août 2016 ;

62- OCDE, « *Commerce électronique* », octobre 2001, page 1-8, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/fr/internet/consommateurs/2346224.pdf, consulté le 6 octobre 2015 ;

63- OCDE, CAF, Groupe de travail N°1 sur la double imposition, « *Projet révisé pour commentaire du groupe technique consultatif sur la classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique* », DAFFE/CFA/WP1(2000)8, 15 septembre 2000, disponible à l'adresse, www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?, consulté le 29 mars 2016 ;

64- OCDE, Comité des Affaires Fiscales, « *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5* »,22 décembre 2000, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/1923388.pdf, consulté le 29 novembre 2015 ;

65- OCDE, « *Le commerce électronique : conséquence et défis pour la politique économique*», OCDE, 2000, disponible à l'adresse, www.oecd.org/fr/eco/perspectives/2087441.pdf, consulté le 16 février 2016 ;

66- OCDE, Committee on Fiscal Affairs, "*Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*", June 2000, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf, consulté le 6 février 2016;

67- OCDE, Groupe de travail sur l'économie de l'information, « *Commerce électronique interentreprises : état actuel, incidences économiques et conséquences pour les l'action*

des pouvoirs publics », DSTI/ICCP/IE (99)4/FINAL ,11 octobre 1999, disponible à l'adresse, www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote, consulté le 9 février 2016 ;

68- OCDE, Secrétariat, « *Forum de l'OCDE sur le commerce électronique, Rapport sur l'état d'avancement des activités prévues dans le plan d'action de l'OCDE pour le commerce électronique* », SG/EC (99)4, Paris, les 12 et 13 octobre 1999, disponible à l'adresse, http//www.oecd.org/fr/sti/economie/2092269.pdf, consulté le 07 février 2016 ;

69- OCDE, « *Les incidences économiques et sociales du commerce électronique : résultats préliminaires et programmes de recherche*», 1999, disponible à l'adresse, http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/les-incidences-economiques-et-sociales-du-commerce-electronique_9789264272088-fr, consulté le 16 novembre 2016 ;

70- OCDE, « *Condition cadre pour l'imposition du commerce électronique* », Rapport du Comité des affaires fiscales comme présenté aux Ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE *«Un Monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial»* le 8 octobre 1998, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/1923264.pdf, consulté le 9 septembre 2015 ;

71- OCDE, « *Mesurer le commerce électronique* », Éditions OCDE, OCDE/GD(97)185, 1998, disponible à l'adresse, http://dx.doi.org/10.1787/236635088543, consulté le 9 février 2016 ;

72- OCDE, « *La révolution des communications et la mondialisation du commerce : conséquence pour la politique et l'administration fiscale* », Déclaration d'orientation du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE devant être présentée lors de la Conférence internationale *« Démantèlement des obstacles au commerce électronique mondial »,* 19-21 novembre 1997 à Turku, Finlande, DAFFE/CFA(97)35/REV2, disponible à l'adresse, https://www.google.com/url?q=http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/%3Fcote%3DDAFFE/CFA(97)35/REV2%26docLanguage%3DFr&sa=U&ved=0ahUKEwjC_-PFqeHOAhWlNpoKHdcaB8EQFggQMAU&client=internal-uds-cse&usg=AFQjCNHn1X7JS6Fw7GuslB1XdChnFBgeTw, consulté le 27 aout 2016 ;

73- OCDE, *« Sacher report* », OCDE Digital Economy Papers, 1997, n°29, disponible à l'adresse, http://dx.doi.org/10;1787/237058611046, consulté le 17 février 2016;

74- OCDE, « *Questions fréquemment posés concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », disponible à l'adresse, www.oecd.org/fr/ctp/BEPS-FAQsFrench.pdf, consulté le 05 aout 2016 ;

75- OCDE, « *Rapport de référence sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/1923052.pdf, consulté le 03 décembre 2015 ;

76- OOI Vincent, « *Report on the Challenges which Digital Assets Pose for Tax Systems with a Special Focus on Developing Countries* », Rapport spécial préparé pour les Nations Unies, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (26th Session), soumis le 7 March 2023, disponible à l'adresse, Report Challenges of Digital Assets for Tax Systems.pdf, consulté le 24 aout 2023 ;

77- Sénat Français, Réunion interparlementaire sur les rescrits fiscaux : communication de M. Claude Kern, 01 juillet 2015, disponible à l'adresse, https://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20150629/europ.html, consulté le 19 novembre 2016 ;

78- SPINCELAILLE Luc, "*La fiscalité du commerce électronique*", Belgique, IFA 2001, pages 269-289, disponible à l'adresse, www.ifa-belgium.eu/index.php/nl/congressen-en-voordrachten/congressen/.../67, consulté le 30 aout 2016 ;

79- STUPAK Jeffrey M.,"*The Internet Tax Freedom Act: In Brief*", Congressional Research Service, April 13, 2016, disponible à l'adresse, https://www.fas.org/sgp/crs/misc/R43772.pdf, consulté le 25 avril 2016.

Documents

1- ACEE, « *Commerce électronique et établissement stable : position de l'OCDE* », Ed. Francis Lefebvre N° 2/2001, Avril 2001, disponible à l'adresse, http://www.acee.eu/fr_version/infos_news_fr/press_review_fr/%C3%A9tabl_stable.htm, consulté le 6 avril 2015 ;

2- ACTIONAID, "*Patching up a broken tax system :why BEPS is not the solution to poor countries' tax problems*", Moday, 5 October 2015, disponible à l'adresse, http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr, consulté le 05 octobre 2016 ;

3- ACTIONAID, " *Levelling up: Ensuring a fairer share of corporate tax for developing countries*", July 2015, disponible à l'adresse,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr, consulté le 05 octobre 2016 ;

4- AFRICAN TAX, administration forum, « *Cours des Nations Unies sur les Convention de Double Imposition*», Note d'information, Dakar, Sénégal, 9 -13 novembre 2015, disponible à l'adresse, www.un.org/esa/ffd/wpcontent/.../2015CDTT_NotedInformation.pdf, consulté le 06 avril 2016 ;

5- ALONCO Natalia et SULLIVAN Laura, « *Recommendations on the Commission Anti-Tax Avoidance Package* », December 23, 2015, disponible à l'adresse, http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr, consulté le 05 octobre 2016 ;

6- AKCAOGLU Ertugral, "*International taxation of electronic commerce: a focus on the permanent establishment concept*", 41 pages, 2002, disponible à l'adresse, http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/287/2615.pdf, consulté le 3 April 2015;

7- ASSEMBLEE NATIONALE, Compte rendu N°65, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, du 03 avril 2019, disponible à l'adresse, file:///C:/Users/SERVER/Downloads/c1819065.pdf, consulté le 18 aout 2019 ;

8- ASSIMAKOPOULOS Nikitas A, KOTSIMPOS Georgek, RIGGAS Anastasios N, "*International e-taxation of e-commerce using systemic analysis*", department of informatics, University of Piraeus, 8 pages, disponible à l'adresse ,http://www.ressystemica.org/afscet/resSystemica/Crete02/Assimakopoulos,%20Kotsibos,%20Riggas.pdf, consulté le 7 October 2015;

9- ASSOCIATION OF GERMAN CHAMBERS OF COMMERCE AND INDUSTRY (DIHK), « *DIHK Statement on the OECD Public Consultation Document "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing"* », 18 février 2022, disponible à l'adresse, Association of German Chambers of Commerce and Industry.pdf, consulté le 05 mars 2022 ;

10- BAUER Matthias, « *Unintended and Undesired Consequences: The Impact of OECD Pillar I and II Proposals on Small Open Economies* », ECIPE occasional paper, N°04/2020, European Centre for International Political Economy, disponible à l'adresse, ECI_20_OccPaper_04_2020_LY05.pdf, consulté le 19 avril 2022 ;

11- BDI, « *BDI comments regarding the OECD request for Consultation on Pillar One - Amount A* », 18 février 2022, disponible à l'adresse, BDI.pdf, consulté le 05 mars 2022 ;

12- BMG, « *Comments on pillar 1 draft model rules for nexus and revenue sourcing* », 18 février 2022, disponible à l'adresse, BMG.pdf, consulté le 06 mars 2022 ;

13- BOB Michel et FALCÃO Tatiana, « *Comments on the Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, as provided in the public consultation document of 4 February 2022* », Rio de Janeiro, 18 February 2022, disponible à l'adresse, Bob Michel and Tatiana Falcao.pdf, consulté le 07 mars 2022 ;

14- BARBA Catherine, « *2020 la fin du e-commerce ou l'avènement du commerce connecté ?* », étude réalisée par Malineaconseil, paris, 17 juin 2011, disponible à l'adresse, http://www.fevad.com/uploads/files/DocArticle/etude/fevad2011__malineaecommerce2020.pdf, consulté le 12 décembre 2015 ;

15- BIRD Richard, « *Fiscalité et développement : Qu'avant nous appris en cinquante ans de recherche* », Document de travail 1, Centre international pour la fiscalité et le développement (ICTD), Mars 2013, Première publication par l'Institute of Development Studies en avril 2012, disponible à l'adresse, www.ids.ac.uk/ids/bookshop, consulté le 10 aout 2016 ;

16- BLUM Guillaume, DE BLOIS Michel et TADJINE Nadim, *« L'impression 3d : de l'émerveillement technique aux enjeux organisationnels, économiques et sociétaux* », Québec, Canada, Avril 2017, disponible à l'adresse, https://www.design.ulaval.ca/files/design/Blum-et-al.-Impression3D-2017.pdf, consulté le 11 septembre 2017 ;

17- BRISTOL Marlon A,"*The impact of electronic commerce on tax revenues in the Caribbean community*", 32 pages, disponible à l'adresse, http://www.caricom.org/jsp/community/cota/e-commerce_tax_revenues_bristol.pdf, consulté le 8 November 2015;

18- BOU MANSOUR Mark, « *Tax haven ranking shows countries setting global tax rules do most to help firms bend them*", Tax Justice Network, 09 mars 2021, disponible à l'adresse, Tax haven ranking shows countries setting global tax rules do most to help firms bend them - Tax Justice Network, consulté le 25 mars 2022 ;

19- BREMER Sven, "*Siemens' response to Public Consultation Document Pillar I – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*", 18 février 2022, disponible à l'adresse, Siemens.pdf, consulté le 18 mars 2022 ;

20- BRETTONZOODS PROJRCT, "*Taxing to Develop: International Taxation Challenges for Africa*", Critical voices on the world bank und IMF, 18 avril 2019, disponible à l'adresse, Taxing to Develop: International Taxation Challenges for Africa - Bretton Woods Project, consulté le 13 septembre 2022 ;

21- COBHAM Alex, « *A draft UN tax convention: building momentum*", Tax Justice Network, le 10 mars 2022, disponible à l'adresse, A draft UN tax convention: building momentum - Tax Justice Network, consulté le 25 mars 2022 ;

22- CHAN Clayton W, "*Taxation Of Global E-Commerce On The Internet: The Underlying Issues And Proposed Plans*", disponible à l'adresse, http://www.winthrop.com/Portals/0/PDF/claytonchan.pdf,consulté, consulté le 2 mars 2015;

23- CHARRIE Julia et JANIN Lionel, « *Fiscalité du numérique* », France stratégie, n°26 mars2015, disponible à l'adresse, http://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/note-26-fs-fiscalite-numerique_0.pdf, consulté le 12 décembre 2015 ;

24- CHEN Chu-Chien, "*Playing With Losses Under The CCCTB Directive?*", PhD Candidate, University of Amsterdam, Amsterdam Centre for Tax Law, disponible à l'adresse, http://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/note-26-fs-fiscalite-numerique_0.pdf, consulté le 12 décembre 2015;

25- CIOT (The Charted Institute of Taxation in the UK), "*European Commission´s Public consultation on the re-launch of the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*", 8 january 2016, disponible à l'adresse, http://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/note-26-fs-fiscalite-numerique_0.pdf, consulté le 12 décembre 2015 ;

26- CLIA EUROPE, "*Re-launch of the common consolidated corporate tax base (CCCTB)*", disponible à l'adresse, http://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/note-26-fs-fiscalite-numerique_0.pdf, consulté le 12 décembre 2015 ;

27- Confédération fiscale européenne (CFE), « *Opinion Statement FC 1/2016 on the public consultation Re-launch of the Common Consolidated Corporate Tax Base*" disponible à l'adresse, http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr, consulté le 05 octobre 2016 ;

28- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *Issues related to the updating of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries : REVISED COMMENTARY ON ARTICLE 12A – FEES FOR TECHNICAL SERVICES* », New York, 3-6 April 2017, disponible à l'adresse, PROPOSED CODE OF CONDUCT (2014) (un.org), consulté le 10 octobre 2020 ;

29- CONSEIL DU COMMERCE DE FRANCE (CDCF), «*La taxation du commerce électronique* », janvier 2013, disponible à l'adresse, file:///C:/Users/djamel/Downloads/CdCF-position-sur-taxation-du-e-commerce-21012013.pdf, consulté le 9 aout 2015 ;

30- CONSEIL D'ETAT FRANÇAIS, Conclusion Mme Julie BURGUBURU, Rapporteur Public, N°s 304715 et 308525 Société Zimmer Ltd, 10ème et 9ème sous-sections réunies Séance du 29 janvier 2010, Lecture du 31 mars 2010 disponible à l'adresse,www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/02/2338462470.pdf, consulté le 15 mai 2016 ;

31- CONSEIL NATIONAL DU NUMERIQUE, « *Concertation sur la fiscalité du numérique* », avis numéro 3, septembre 2013, disponible à l'adresse, http://www.cnnumerique.fr/wp-content/uploads/2013/09/CNN-avis-fiscalit%C3%A9-num%C3%A9rique-fran%C3%A7ais.pdf, consulté le 8 avril 2015 ;

32- CONSEIL NATIONAL DU NUMERIQUE (CNNum), « *Avis n 8 relatif à ses pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique* », 14 février 2012, disponible à l'adresse, http://www.cnnumerique.fr/wp-content/uploads/2012/05/2012-0214_AvisCNNum_08_Fiscalit%C3%A9.pdf, consulté le 7 juin 2015;

33- COMMISSION EUROPEENNE, « *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne: cinq domaines d'action prioritaires* », Communication de la commission au parlement européen et au conseil, Bruxelles, le 17.6.2015 COM(2015) 302 final, disponible à l'adresse, https://ec.europa.eu/priorities/sites/beta-political/files/com_2015_302_fr.pdf, consulté le 11 juin 2016 ;

34- COMMISSION EUROPÉENNE, « *Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)* », Bruxelles, le COM (2011) 121/4, 2011/0058 (CNS), disponible à l'adresse, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_fr.pdf, consulté le 16 juillet 2016 ;

35- COMMISSION EUROPÉENNE, DIRECTION GÉNÉRALE FISCALITÉ ET UNION DOUANIÈRE, Analyses et politiques fiscales, Groupe de travail sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, « *ACCIS : ébauche d'un cadre technique* », Réunion des jeudi 27 et vendredi 28 septembre 2007, disponible à l'adresse, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp057_fr.pdf, consulté le 16 juillet 2016 ;

36- COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, « *L'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international* », Rapport d'information, Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 juillet 2013, N°1234, disponible à l'adresse, http://www.assemblee-nationale.fr/14/rap-info/i1243.asp, consulté le 16 janvier 2018 ;

37- COMITE CONSULTATIF ECONOMIQUE ET INDUSTRIEL (BIAC) auprès de l'OCDE et la Chambre de commerce internationale (CCI), « *Question et ramifications fiscales du commerce électronique* », Décembre 1999, disponible à l'adresse, https://hal.archives-ouvertes.fr/halshs-00206108/document, consulté le 22 septembre 2013 ;

38- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, "*Tax challenges in the digitalized economy: Selected Issues for Possible Committee Consideration*", prepared by Styliani Ntoukaki, an intern with the secretariat, with contribution from other secretariat members, Geneva, 17-20 October 2017, disponible à l'adresse, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_-Digital-Economy.pdf, consulté le 28 octobre 2017;

39- DE MOOJI Ruud A. et DEVEREUX Michael P., « *Alternative Systems of Business Tax in Europe An applied analysis of ACE and CBIT Reforms* », Working Paper, N°17, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2009, 155 pages, disponible à l'adresse, 3.pdf, consulté le 13 aout 2023 ;

40- DEPARTEMENT FEDERAL DES FINANCES SUISSE, Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales SFI, « *Rapports finaux du projet BEPS de l'OCDE* », 5 octobre 2015, disponible à l'adresse, file:///C:/Users/djamel/Downloads/Feuille%20d'information_Higru%20BEPS_2015_10_05_F.pdf, consulté le 06 aout 2016 ;

41- DEPARTMENT OF THE TREASURY OFFICE OF TAX POLICY, "*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*", November 1996, disponible à l'adresse, https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf, consulté le 12 janvier 2016:

42- DELOITTE, "*Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 18 février 2022, disponible à l'adresse, Deloitte.pdf, consulté le 07 mars 2022 ;

43- DEVEREUX Michael P., BARES François, CLIFFORD Sarah, FREEDMAN Judith, GUCERI Irem, MCCARTHY Martin, SIMMLER Martin, VELLA John, « *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal* », Oxford University Centre for Business Taxation, Saïd Business School, janvier 2020, 70 pages, disponible à l'adresse, Microsoft Word - CBT GloBE Report FINAL (ox.ac.uk), consulté le 23 aout 2021 ;

44- DIGITALEUROPE, « *DIGITALEUROPE's Submission to the OECD Public Consultation: Pillar One– Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 17 février 2022, disponible à l'adresse, DIGITALEUROPE.pdf, consulté le 07 mars 2022 ;

45- DIRECTION GENERALE DES IMPOTS ALGERIENNE (DGI), « *La fiscalité levier économique pour l'Émergence des groupes de sociétés* », Ministère des finances, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° 39 - Mars 2009, disponible à l'adresse, LDGI 39.pdf, consulté le 10 juin 2020 ;

46- DHRUVA ADVISORS, "*The Source v. Residence Conflict in the Digital Economy*", 2015, disponible à l'adresse, http://www.dhruvaadvisors.com/files/DigitalEconomy.pdf, consulté le 03 décembre 2017;

47- DURANT Philipe, « *L'heure du BEPS* », Diffusé par EFI avec l'aimable autorisation de la Revue Administrative, novembre 2013, disponible à l'adresse, www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/00/2745054454.pdf, consulté le 05 aout 2016 ;

48- EFAMA (the representative association for the European investment management industry), " *EFAMA response to the European Commission Public Consultation on CCCTB*", 8 January 2016, disponible à l'adresse, http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr, consulté le 05 octobre 2016 ;

49- ENGLISH Joachim et YEVGENYEVA Anzhela, "*The "Upgraded" Strategy Against Harmful Tax Practices Under the BEPS Action Plan*", British Tax Review Issue 5, 2013, pages 620-636, disponible à l'adresse, https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_13/WP1327.pdf, consulté le 06 aout 2017;

50- ERNST and YOUNG, "*Common Consolidated Corporate Tax Base: A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers*", January 2011, disponible à l'adresse, http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr, consulté le 05 octobre 2016 ;

51- EUROPE ACADEMY, "*Taxation in Europe, Tax autorities at the heart of the crisis*", Confédération Européenne des Syndicats Indépendants (CESI), Brussels, 9 et 10 octobre 2014, www.cesi.org, consulté le 09 septembre 2016 ;

52- EUROPEAN PARLEMENT, Directorate general for internal policies policy department a: economic and scientific policy," *Tax challenges in the digital economy*", June 2016, disponible à l'adresse, http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf, consulté le 02 aout 2017;

53- Fonds monétaire international (FMI), « *Fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale* », Document d'orientation du FMI, Washington, mars 2019, disponible à l'adresse, 2.pdf, consulté le 26 aout 2023 ;

54- FRAWLEY Karen, « *Consultation on Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », The Irish Tax Institute, 18 février 2022, disponible à l'adresse, Irish Tax Institute.pdf, consulté le 12 mars 2022 ;

55- FUEST Clemens, HUGGER Felix Hugger et NEUMEIER Florian, « *Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen innerhalb von Unternehmensgruppen –*

Ausmaß und Reformoptionen“, Étude commandée par le ministère fédéral des Finances allemand, IFO Institut, Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik, février 2022, 160 pages, disponible à l’adresse, ifo.pdf, consulté le 13 aout 2023;

56- GAMBINI Antonio, « *Les mécanisme de l’injustice fiscale mondiale* », les études du Centre national de coopération au développement CNCD, N°8, mai 2013, disponible à l’adresse, http://www.cncd.be/Les-mecanismes-de-l-injustice, consulté le 16 aout 2017 ;

57- GERMAN FEDERAL CHAMBER OF TAX ADVISERS, “*Public Consultation Document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*”, 18 février 2022, disponible à l’adresse, German Federal Chamber of Tax Advisers Bundessteuerberaterkammer.pdf, consulté le 10 mars 2022 ;

58- GRONDONA Veronica, MUHEET CHOWDHARY Abdul et URIBE Daniel, “*Mesures nationales sur l'imposition de l'économie numérique*”, Document de recherche, SOUTH CENTRE, Septembre 2020, 50 pages, disponible à l’adresse, RP-111_FR.pdf, consulté le 16 avril 2022 ;

59- G24, “*Comments of the G-241ontheProgress Report on Amount A of Pillar One* “, Submitted for the Public Consultationson, August15, 2022, disponible à l’adresse, public-comments-received-on-the-progress-report-on-amount-a-of-pillar-one.zip (dropbox.com), consulté le 26 aout 2022 ;

60- HELLMANN Andreas, « *Commentaires sur le montant A du premier pilier : projet de règles types pour le lien et la source du revenus* », Americans for Tax Reform Foundation, 17 février 2022, disponible à l’adresse, Americans for Tax Reform Foundation.pdf, consulté le 04 mars 2022 ;

61- HARRIS HOROVIZ CONSULTING & TAX LTD, “*Public Consultation Document – Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing - Our Comments*”, 17 février 2022, disponible à l’adresse, Harris Horoviz Consulting and Tax.pdf, consulté le 10 mars 2022 ;

62- HINES James R. et SUMMERS Lawrence H. , “*How Globalization Affects Tax Design*”, Bureau National de Recherche Economique (NBER) Working Paper No. 14664, Cambridge, January 2009, JEL No. H20, disponible à l’adresse, http://www.nber.org/papers/w14664.pdf, consulté le 29 aout 2017 ;

63- IBEC (THE INTERNATIONAL BUSINESS AND ENTREPRENEURSHIP CENTRE), "*Ibec communication to the European Commission regarding the public consultation on CCTB*", 15 decembre 2015, disponible à l'adresse, http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr, consulté le 05 octobre 2016 ;

64- IBFD ACADEMIC TASK FORCE, Prof. Dr. Yariv Brauner et Prof. Dr. Andrés Baez, "*Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*", 2 February 2015, 33 pages, disponible à l'adresse, https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxesintheServiceofBEPSAction1-whitepaper.pdf, consulté le 23 juillet 2017;

65- INFORMATION TECHNOLOGY INDUSTRY COUNCIL (ITI), "*ITI Response to Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*", 18 février 2022, disponible à l'adresse, Information Technology Industry Council .pdf, consulté le 12 mars 2022 ;

66- INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE (ICC), "*ICC comments in response to OECD public consultation document on the Draft Rules for Nexus and Revenue Sourcing under Pillar One Amount A*", février 2022, disponible à l'adresse, ICC.pdf, consulté le 10 mars 2022 ;

67- INTERNATIONAL BANKING FEDERATION, « *Policy Paper In relation to base erosion and profit shifting (BEPS) "Why international banks are different*", 6th August 2015, disponible à l'adresse, http://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/note-26-fs-fiscalite-numerique_0.pdf, consulté le 12 décembre 2015 ;

68- INTERNATIONAL TAX SERVICES, "*US Treasury proposes fundamental changes to US Model Income Tax Convention*", May 21, 2015, disponible à l'adresse, https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-us-treasury-proposes-changes-us-model-income-tax-convention.pdf, consulté le 14 février 2016;

69- KANA Liselott, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "*Taxation of Services Report of the Coordinator*", Seventh session Geneva, 11-14 October 2016, disponible à l'adresse, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/10/12STM_CRP1_Services.pdf, consulté le 30 juillet 2017;

70- KEVIN Schoonbrodt, « *Analyse critique de l'action 8 du plan BEPS concernant les prix de transfert d'actifs incorporels* », ULG Library, 2015/2016, disponible à l'adresse, https://matheo.ulg.ac.be/bitstream/2268.2/1217/4/M%C3%A9moire_K%C3%A9vinSchoonbrodt_s092305_2016.pdf, consulté le 05 aout 2016 ;

71- KITUYI Mukhisa, "*6th Annual Tax Summit: Enhancing tax administration for economic sustainability*", Nations Unies, Secretary-General of UNCTAD, Nairobi, Kenya, 04 November 2020, disponible a l´adresse, 6th Annual Tax Summit: Enhancing tax administration for economic sustainability | UNCTAD, consulte le 28 mai 2021 ;

72- KPMG, "*La finance décentralisée est-elle la finance de demain?* », KPMG GLD & Associés Monaco, Newsletter Advisory, Juillet 2023, disponible à l'adresse, La finance décentralisée est-elle la finance de demain ? (kpmg.com), consult é le 24 aout 2023 ;

73- KPMG INTERNATIONAL, "*Don't underestimate BEPS' impact on indirect tax*", 2016, disponible à l'adresse, https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/global-indirect-tax-beps.pdf, consulté le 22 octobre 2017 ;

74- LANG Friedbert, „*Aktuelles Steuerrecht im November 2022*", Online-Seminar 19.11.2022, disponible à l'adresse, BITCOIN.pdf, cosulté le 20 novembre 2022;

75- LI JINYAN, SEE Jonathan, "*Electronic commerce and international taxation*", 9 pages, disponible à l'adresse, https://apps.osgoode.yorku.ca/osgmedia.nsf/0/04CFE186956B8C33852571CE0058C4B7/$FILE/ISUMA-Vol-3-no-1-Spr-02.pdf, consulté le 3 december 2015;

76- NASSCOM, « *Response to oecd consultation paper on draft model rules for nexus and revenue sourcing for determining amount a under pillar one* », février 2022, disponible à l'adresse, NASSCOM.pdf, consulté le 12 mars 2022 ;

77- NATION UNIES, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, Conseil économique et social, Rapport sur les travaux de la vingt-sixième session, N°25A, New York, 27-30 mars 2023, disponible à l'adresse, onu.pdf, consulté le 23 aout 2023 ;

78- NATIONS UNIES, « *Economic and Social Council Special Meeting on International* », Financing for Développement, Cooperation in Tax Matters ECOSOC Chamber, 31 March 2023, Official Summary by the President of ECOSOC, disponible à l'adresse, 2023 ECOSOC Special Meeting on International Tax Cooperation_summary (1).pdf (un.org), consulté le 08 juin 2023 ;

79- NATIONS UNIES, Committee of Experts on International, Cooperation in Tax Matters, « *Taxation of crypto-assets* », Cooperation in Tax Matters, Twenty-sixth session New York, 27-30 March 2023, disponible à l'adresse, Microsoft Word - CRP.9 Crypto (un.org), consulté le 24 aout 2023 ;

80- NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement 2021* », Nations Unies, New York, 2022, disponible à l'adresse, modele ONU.pdf, consulté le 01 janvier 2023 ;

81- NATIONS UNIES, « *Directives méthodologiques pour mesurer les flux financiers illicites fiscaux et commerciaux* », Méthodes pour les tests pilotes, 2021, disponible à l'adresse, 20210917_IFFsGuidelinesForPilots_fr.pdf, consulté le 28 aout 2023 ;

82- NATIONS UNIES, Committee of Experts on International, Cooperation in Tax Matters, « *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report* », Eighteenth session, New York, 23-26 April 2019, disponible à l'adresse, 18STM_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf (un.org), consulté le 12 avril 2021 ;

83- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, New York 2015, disponible à l'adresse, http://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf, consulté le 8 décembre 2015 ;

84- Nations Unies, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », Édité par Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka Itc, New York 2015, disponible à l'adresse, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf, consulté le 14 avril 2016 ;

85- Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », Dixième réunion, Genève, 10-14 septembre 2001, disponible à l'adresse, unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan001714.pdf, consulté le 19 avril 2016 ;

86- Nations Unies, Secrétaire général, *« Note technique numéro 1 : Propositions déjà présentées en vue de renforcer la coopération internationale en matière fiscale »*, 20 septembre 2001, A/AC.257/27/Add.1, disponible à l'adresse www.un.org/french/esa/ffd2002/docs/aac25727a1f.pdf, consulté le 08 février 2016 ;

87- OCDE, Hugger Felix, Cinta Gonzalez Cabral Ana et O'Reilly Pierce, « *Effective tax rates of MNEs: New evidence on global low-taxed profit* », OECD Taxation Working Papers series N°67, 2023, disponible à l'adresse, 4a494083-en.pdf (oecd-ilibrary.org), consulté le 03 janvier 2024 ;

88- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Cadre inclusif sur le BEPS* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2023, disponible à l'adresse, https://doi.org/10.1787/9464d0c4-fr, consulté le 30 décembre 2023 ;

89- OCDE, « *Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », OCDE, Paris, 2023, disponible à l'adresse, https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/manuel-pour-la-mise-en-oeuvre-del-impot-minimum-pilier-deux.htm, consulté le 02 janvier 2024 ;

90- OCDE, « *Pilier Un – Montant B* », Document de consultation publique, 17 juillet au 1 septembre 2023, disponible à l'adresse, montant B.pdf, consulté le 28 aout 2023 ;

91- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Cadre inclusif sur le BEPS* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2023, disponible à l'adresse, https://doi.org/10.1787/9464d0c4-fr, consulté le 26 mars 2023 ;

92- OCDE, « *Pilier Un – Montant A: Projet de dispositions de la Convention multilatérale sur les taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes* », Document de consultation publique, 20 décembre 2022 - 20 janvier 2023, OCDE, disponible à l'adresse, Document de consultation publique: Pilier Un – Montant A : Projet de dispositions de la Convention multilatérale sur les taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes (oecd.org), consulté le 29 janvier 2023 ;

93- OCDE, « *Document de consultation publique : Pilier Un Montant B* », 8 decembre 2022 – 25 janvier 2023, décembre 2022, disponible à l'adresse, Document de consultation publique : Pilier Un – Montant B (oecd.org), consulté le 10 dece,bre 2022 ;

94- OCDE, « *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard* », OECD, Paris, 2022, disponible à l'adresse, https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-tothe-common-reporting-standard.htm, consulté le 13 novembre 2022 ;

95- OCDE, « *Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices OCDE, 2022, Paris, diqponible à l'adresse, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/rapport-d-etape-sur-le-montant-a-du-pilier-un-juillet-2022.pdf, consulté le 22 juillet 2022 ;

96- OCDE, « *Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A* », 27 mai – 10 juin 2022, Document de consultation publique : un cadre de sécurité juridique pour le Montant A, OCDE 2022, disponible à l'adresse, Document de consultation publique : Pilier Un – Un cadre de Sécurité juridique pour le Montant A (oecd.org), consulté le 04 juin 2022 ;

97- OCDE, « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », 2022, Edition OCDE, Paris, disponible à l'adresse, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022 | READ online (oecd-ilibrary.org), consulté le 10 mars 2022 ;

98- OECD, « *Cadre de déclaration des Crypto-actifs et modifications de la Norme commune de déclaration* », OECD, Paris, 2022, disponible à l'adresse, https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/cadre-de-declaration-des-crypto-actifs-et-modifications-dela-norme-commune-de-declaration.htm, consulté le 24 aout 2023 ;

99- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Projet de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires* », Document de consultation publique, 4 février 2022 – 18 février 2022, disponible à l'adresse, Document de consultation publique : Pilier Un – Montant A : Projet

de Règles types pour le lien et la source du chiffre d'affaires (oecd.org), consulté le 27 février 2022 ;

100- OCDE, « *Pilier Un – Montant A : Exclusion des Services financiers réglementés* », Document de consultation publique, 06-22 mai 2002, disponible à l'adresse, Document de consultation publique: Pilier Un – Montant A : Exclusion des Services financiers réglementés (oecd.org), consulté le 30 aout 2023 ;

101- OECD, « *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS* », OECD, Paris, 2021, disponible à l'adresse, https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-theeconomy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm, consulté le 08 février 2022 ;

102- OCDE, « *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de COVID-19* », 21 janvier 2021, disponible à l'adresse, document.pdf, consulté le 24 aout 2023 ;

103- OCDE, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation* », Rapport sur le blueprint du pilier un, OCDE, 2020, disponible à l'adresse, 9d115176-fr.pdf, consulté le 12 novembre 2022 ;

104- OCDE, CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS, « *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 0CDE, 2019, disponible à l'adresse, Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie (oecd.org), consulté le 13 mai 2022 ;

105- OCDE, CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS, « *Instructions supplémentaires sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables dans le cadre de l'Action 7 du Plan d'action BEPS* », OCDE, 2018, disponible à l'adresse, instructions-supplementaires-sur-l-attribution-de-benefices-a-un-etablissement-stable-beps-action7.pdf (oecd.org), consulté le 13 mai 2022 ;

106- OCDE, « *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », 01 juillet 2021, disponible sur l'adresse, declaration OCDE.pdf, consulté le 10 aout 2021 ;

107- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », Communiqué des Ministres des Finances et des Gouverneurs de Banques centrales du G20, 14 octobre 2020, disponible à l'adresse, Flyer: Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale (OCDE 2020) (oecd.org), consulté le 20 novembre 2022 ;

108- OCDE, « *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale* », OCDE, Paris, 2020, disponible à l'adresse, *Fiscalité des monnaies virtuelles : Panorama des traitements fiscaux et des sujets émergents de politique fiscale (oecd.org) , consulté le 20 novembre 2022 ;

109- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part I, le 26 octobre 2017, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-1-comments-on-request-for-input-2017.pdf, consulté le 02 novembre 2017 ;

110- OCDE, « *Perspectives de l'économie numérique de l'OCDE 2017* », Éditions OCDE, Paris, 2017, disponible à l'adresse, http://dx.doi.org/10.1787/9789264282483-fr, consulté le 12 décembre 2017 ;

111- OCDE, "*Tax Challenges of Digitalisation*", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-2-comments-on-request-for-input-2017.pdf, consulté le 02 novembre 2017 ;

112- OCDE, « *Projet de discussion Action BEPS 7 Instructions supplémentaires sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », 22 juin-15 septembre 2017, disponible à l'adresse, https://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/beps-projet-lignes-directrices-supplementaires-sur-lattribution-du-benefice-aux-etablissements-permanents.pdf, consulté le 19 octobre 2017 ;

113- OCDE, "*Request for input on work regarding the tax challenges of the digitalised economy*", 22 septembre 2017, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-challenges-digital-economy-request-for-input.pdf, consulté le 17 octobre 2017 ;

114- OCDE, "*Draft contents of the 2017 update to the oecd model tax convention, Comments received on the 11 July 2017 public release*", 11 August 2017, disponible à l'adresse,

http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-on-draft-contents-2017-update-OECD-model.pdf, consulté le 20 septembre 2017;

115- OCDE, « *Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) , Projet de discussion, Action BEPS 8 : Orientations sur la mise en œuvre de l'approche des actifs incorporels difficiles à valoriser* », 23 mai-30 juin 2017, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/fr/ctp/aligner-les-prix-de-transfert-calcules-sur-la-creation-de-valeur-actions-8-10-2015-rapports-finaux-9789264249202-fr.htm, consulté le 06 juin 2017 ;

116- OCDE, « *Cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS* », Note d'information, mars 2016, disponible à l'adresse, https://www.google.com/url?q=http://www.oecd.org/fr/ctp/note-information-cadre-inclusif-pour-la-mise-en-oeuvre-du-projet-beps.pdf&sa=U&ved=0ahUKEwi7qIS9hrnPAhUEExoKHWtpBC04ChAWCBkwCA&client=internal-uds-cse&usg=AFQjCNGK8X5tXgVWT5MxT_ErE4VreYfTLg, consulté le 01 octobre 2016 ;

117- OCDE, « *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Rapports finaux 2015* », Note d'information, disponible à l'adresse, https://www.google.com/url?q=http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-rapports-2015-note-information.pdf&sa=U&ved=0ahUKEwi7qIS9hrnPAhUEExoKHWtpBC04ChAWCAQwAA&client=internal-uds-cse&usg=AFQjCNFBRpsOIKNvyteNiUKsyeDoCAu6-Q, consulté le 01 octobre 2016 ;

118- OCDE, « *Perspectives de l'économie Internet de l'OCDE 2012 Principales conclusions* », OCDE, (2012), 09 pages, disponible à l'adresse, https://www.oecd.org/fr/sti/ieconomie/perspectives-economie-Internet-2012-principales-conlcusions.pdf, consulté le 03 mars 2017 ;

119- OCDE, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », 22 juillet 2010, version complète, disponible à l'adresse, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2010_mtc_cond-2010-fr#page101, consulté le 5 janvier 2015 ;

120- OCDE, « *Introduction au commentaire général des conventions préventives de la double imposition en matière d'impôt sur les revenus et sur la fortune* », disponible à l'adresse,

http://fiscus.fgov.be/interfafznl/fr/downloads/comConvIntro.pdf, consulté le 23 décembre 2015 ;

121- OCDE, Direction des affaires financiers, fiscales et des entreprises, Comité des affaires fiscales, Groupe de travail No. 1 sur la double imposition, « *Projet révisé pour commentaires du groupe technique consultatif sur la classification conventionnelle des paiements effectuées au titre du commerce électronique* », 15 septembre 2000, disponible à l'adresse, docplayer.fr/26805247-Groupe-de-travail-no-1-sur-la-double-imposition.html, consulté le 14 aout 2017 ;

122- OVONJI-ODIDA Irene, GRONDONA Veronica, Chowdhary Abdul Muheet, « *Two pillar solution for taxing the digitalized economy: policy implications and guidance for the global south* », SOUTH CENTRE, 26 JULY 2022, Research paper 161, disonible à l'adresse, RP161_Two-Pillar-Solution-for-Taxing-the-Digitalized-Economy_EN.pdf (southcentre.int), consulté le 13 septembre 2022 ;

123- OXFAM INTERNATIONAL, « *L'accord mondial sur l'impôt sur les sociétés est loin d'être équitable : OXFAM* », publié le 05/06/2021, disponible à l'adresse, L'accord mondial du G7 sur l'impôt sur les sociétés est loin d'être équitable : Oxfam | Oxfam International, consulté le 05/07/2021;

124- ONG OXFAM, « *BEPS 2.0 : UNE RÉVOLUTION FISCALE ? Les conditions d'une réforme internationale ambitieuse pour lutter contre l'évasion fiscale des entreprises multinationales* », 07 juin 2009, disponible à l'adresse, Note_Oxfam_BEPS2.0_G20_Une_revolution_fiscale_mondiale_07juin19.pdf, consulté le 10 aout 2021 ;

125- PETIT Thierry, « *Impression additive, impression 3D* », Note DE L'INSTITUT D'AMÉNAGEMENT ET D'URBANISME - ÎLE-DE-FRANCE N° 726, septembre 2016, disponible à l'adresse, https://www.iau-idf.fr/fileadmin/NewEtudes/Etude_1304/NR726_FicheTech_Imp3D_OKIB.pdf, consulté le 11 septembre 2017 ;

126- PEYROL Bénédicte, ASSEMBLÉE NATIONALE FRANCAISE, avis fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, adopté par le Sénat, autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de

la base d'imposition et le transfert de bénéfices (n° 901), Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 20 juin 2018, disponible à l'adresse, http://www.assemblee-nationale.fr/15/rapports/r1093.asp, consulté le 17 aout 2019 ;

127- PRICE WATERHOUSE COOPERS (PWC), "*3D printing: Potential tax issues facing industrial products companies*", Tax Insights from Industrial Products & Services, May 28, 2015, disponible à l'adresse, https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-3d-printing-potential-tax-issues-facing-ip-companies.pdf, consulté le 14 septembre 2017;

128- PAINE Jeff « *Asia Internet Coalition (AIC) Comments on Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », The Asia Internet Coalition (AIC), 18 février 2022, disponible à l'adresse, Asia Internet Coalition AIC.pdf, consulté le 05 mars 2022 ;

129- PWC International, « *Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 18 février 2022, disponible à l'adresse, PwC.pdf, consulté le 13 mars 2022 ;

130- RYDING Tove Maria, « *Proposal for a united nations convention on tax* », produced by the European Network on Debt and Development (Eurodad) and is supported by the Global Alliance for Tax Justice, Mars 2022, disponible à l'adresse, ONU CONVENTION.pdf, consulté le 17 avril 2022 ;

131- RYDING Tove, « *Publication d'une proposition novatrice de la société civile pour une convention fiscale des Nations Unies* », Eurodad, 10 mars 2022, disponible à l'adresse, Publication d'une proposition novatrice de la société civile en vue d'une convention fiscale des Nations unies - Eurodad, consulté le 17 avril 2022 ;

132- REPSOL GROUP, " *Comments on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) proposal*", disponible à l'adresse, http://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/note-26-fs-fiscalite-numerique_0.pdf, consulté le 12 décembre 2015 ;

133- RENOUX Vincent, « *Fiscalité réelle pour un monde virtuel* », Note de synthèse août 2017, Digital New Deal Foundation, disponible à l'adresse, https://www.thedigitalnewdeal.org/wp-

content/uploads/2017/06/Fiscalite%CC%81-re%CC%81elle-pour-un-monde-virtuel.pdf, consulté le 26 septembre 2017 ;

134- ICHTER Wolfram F. et BREUR Markus, "*Pricing the Transfer of Intellectual Property: A Plea for Regulated and Internationally Coordinated Profit Splitting*", October 2015, disponible à l'adresse, https://ideas.repec.org/p/zbw/vfsc16/145621.html, consulté le 17 aout 2017;

135- RONALD Saak et MALONE Mandana, "*International tax issues and cloud computing*", International Tax Review, 22 janvier 2014, disponible à l'adresse, http://www.internationaltaxreview.com/Article/3300943/International-tax-issues-and-cloud-computing.html, consulté le 23 septembre 2017 ;

136- ROSENBERG Joël, Conseil général de l'Armement, Pascal MORAND, CCI Paris Ile-de-France et Dominique TURCQ, Institut Boostzone, « *L'impression 3d : porte d'entrée dans l'industrie du 21ème siècle* », 24 novembre 2015, disponible à l'adresse, www.cci-paris-idf.fr/sites/default/files/etudes/pdf/.../impression-3d-etude-1509.pdf, consulté le 10 septembre 2017 ;

137- RUKUNDO Solomon, "*Réponse aux défis de la fiscalité de l'économie numérique : leçons pour les pays africains*", ICTD, Centre International pour la Fiscalité et le Développement, Résumé des Recherches, Numéro 52, Mai 2020, disponible a l´adresse, ICTD_RiB_52_French_1.01.fr.pdf, consulte le 25 mai 2021 ;

138- SHARMA Kuldeep, « *Status of permanent establishments under globe rules* », South Centre, document de recherche N°189 du 21 décembre 2023, disponible à l'adresse, RP189_Status-of-Permanent-Establishments-under-GloBE-Rules_EN.pdf (southcentre.int), consulté le 03 janvier 2023 ;

139- SOSE Adnan, TASCON Nicolás et VIEMOSE Anders, « *Taxation of digital economy* », South Centre/Geneva Graduate Institute, 2023, 44 pages, disponible à l'adresse, SC_IHEID_report_Taxation-of-the-Digital-Economy_EN.pdf (southcentre.int), consulté le 05 décembre 2023 ;

140- SOUTH CENTRE et GLOBAL ALLIANZ FOR TAX JUSTICE, « *Conference on South-South Cooperation in International Tax Matters: Don't Cede Your Taxing Rights By Signing A Blank Cheque* », 27-28 novembre 2023 à Genève, disponible à l'adresse, 1.8-

Concept-Note-South-South-International-Tax-Forum.pdf (southcentre.int), consulté le 09 décembre 2023 ;

141- SOUTH CENTER, « *South Centre Comments on the 'Amount A Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures* », N°436, 23 January 2023, disponible à l'adresse, South-Centre-Comments-on-Draft-Multilateral-Convention-Provisions-on-Digital-Services-Taxes.pdf (southcentre.int), consulté le 29 janvier 2023 ;

142- SOUTH CENTER, « *South Centre Comments on Regulated Financial Services Exclusion* », 2022, disponible à l'adresse, South Centre.pdf, consulté le 30 aout 2023 ;

143- SCHULTZ Catherine, « *Business Roundtable comments on OECD public consultation document, "Pillar One-Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing"* », Business Roundtable, Washington, 18 février 2022, disponible à l'adresse, Business Roundtable.pdf, consulté le 07 mars 2022 ;

144- SCHOONBRODT Kévin, *« Analyse critique de l'action 8 du plan BEPS concernant les prix de transfert d'actifs incorporels* », 2015-2016, disponible à l'adresse, http://hdl.handle.net/2268.2/1217, consulté le 10 mars 2017 ;

145- SCHUETTE Mark, « *Comments on OECD Public Consultation Document: Pillar One-Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », BDO, 17 février 2022, disponible à l'adresse, BDO.pdf, consulté le 05 mars 2022 ;

146- SOUTH CENTER, « *Conference on South-South Cooperation in International Tax Matters: Don't cede your taxing rights by signing a blank cheque* », organisé par le South Centre er Global Alliance for Tax Justice le 27 novembre 2023, disponible à l'adresse, Microsoft Word - Dr Correa - Opening Remarks_Conference on SSC in Intl Tax Matters.docx (southcentre.int), consulté le 05 décembre 2023 ;

147- SOUTH CENTER, « *Joint workshop of the South Centre and the West African Tax Administration Forum (WATAF)* », Taxation of the digitalized economy, No. 421, 9 September 2022, disponible à l'adresse, Tr : SouthNews: Taxation of the digitalized economy. Joint workshop of the South Centre and the West African Tax Administration Forum (WATAF) - afafelarabi82@gmail.com - Gmail (google.com), consulté le 13 septembre 2022 ;

148- SOUTH CENTER, « *Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the OECD and UN Solutions for Taxing the Digital Economy* », Coalition for

Dialogue on Africa – South Centre Dialogue Series on IFFs**,** 12 mai 2022, disponible à l'adresse, The South Centre | Coalition for Dialogue on Africa – South Centre Dialogue Series on IFFs, 1 June 2022, consulté le 13 mai 2022 ;

149- SOUTH CENTER, « *South Centre Comments on Progress Report on Amount A of Pillar One* », N°419, 23 August 2022, public-comments-received-on-the-progress-report-on-amount-a-of-pillar-one.zip (dropbox.com), consulté le 26 aout 2022 ;

150- SCOOP WORLD, «*OECD Inclusive Framework Agrees Two-pronged Tax Reform And 15 Percent Global Minimum Tax: Oxfam Reaction* », publié le 02/07/2021, disponible à l'adresse, OECD Inclusive Framework Agrees Two-pronged Tax Reform And 15 Percent Global Minimum Tax: Oxfam Reaction | Scoop News, consulté le 05/07/2021;

151- SOCIETE DES NATION, « *Modèle de convention fiscale de Londres et de Mexico* », n° officiel C.88 M.88, Genève, novembre 1946, disponible à l'adresse, http://www.letemps.ch/suisse/2013/08/22/harmonie-fiscale-une-utopie-genevoise, consulté le 26 avril 2016 ;

152- SOUTH CENTRE, « *South Centre Comments on Tax Certainty Framework for Issues Related to Amount A* », 11 juin 2022, disponible à l'adresse, South-Centre-Comments-on-Tax-Certainty-Framework-for-Issues-Related-to-Amount-A.pdf (southcentre.int), consulté le 16 juin 2022 ;

153- SOUTH CENTRE, **«** *South Centre Comments on Tax Certainty Framework under Pillar One of the taxation of the digitalized economy* », N°409, 14 June 2022, disponible à l'adresse, South-Centre-Comments-on-Tax-Certainty-Framework-for-Amount-A.pdf (southcentre.int), consulté le 15 juin 2022 ;SOUTH CENTRE, « *South Centre Comments on Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », février 2022, disponible à l'adresse, South Centre Tax Initiative.pdf, consulté le 25 mars 2022 ;

154- SOUTH CENTRE TAX INITIATIVE, « *Comments on Discussion Draft: Taxation of Software Payments as Royalties* », 2020, disponible à l'adresse, REDEVANCES DE LOGITIEL.pdf, consulté le 18 avril 2022 ;

155- SOUTH CENTRE, « *South Centre Comments on Draft Model Rules for Tax Base Determinations* », disponible à l'adresse, South-Centre-Comments-on-Tax-Base-Determinations.pdf, consulté le 15 avril 2022 ;

156- SOUTH CENTRE, « *International Taxation from Global South Perspectives* », Rapport préparé par Badr Mandri, Sebastien Babou Diasso et Aaditri Solankii, Policy Center for the New South, 13 octobre 2021, disponible à l'adresse, Report-International-Taxation-from-Global-South-Perspectives.pdf, consulté le 15 avril 2022 ;

157- STARKOV Vladimir et JIN Alexis, « *A Toss Up? Comparing Tax Revenues from the Amount A and Digital Service Tax Regimes for Developing Countries* », South centre, African Tax Administration Forum, & West African Tax Administration, Research Paper N°199, 10 June 2024, 66 pages, disponible a l´adresse, RP199_A-Toss-Up_EN.pdf (southcentre.int), consulte le 11 juin 2024 ;

158- STARKOV Vladimir et JIN Alexis, « *Un choix cornélien ? Comparaison des recettes fiscales à engranger par les pays en développement au titre des régimes du Montant A et de l'Article 12B du Modèle de convention des Nations Unies* », le South Centre et la Coalition pour le dialogue sur l'Afrique, 1 juin 2022, disponible à l'adresse, RP156_Un-choix-cornelien_FR-2.pdf (southcentre.int), consulté le 25 juillet 2022 ;

159- TAX JUSTICE NETWORK, « *Submission to public consultation: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 18 février 2022, disponible à l'adresse, Tax Justice Network.pdf, consulté le 25 mars 2022 ;

160- TAX JUSTICE NETWORK, "*TJN briefing on the OECD's "BEPS" project on corporate tax avoidance*", July 17th, 2013, disponible à l'adresse, www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_Briefing_BEPS_final.pdf, consulté le 23 septembre 2016;

161- The Coalition for Dialogue on Africa (CoDA) et South Centre, « *Outcomes and recommendations of the coda-south centre dialogue series on illicit financial flows (iffs): comparing tax revenues to be raised by developing countries from the oecd and un solutions for taxing the digital economy* », 01 juin 2022, disponible à l'adresse, Outcome-Document_-CoDA-South-Centre-Dialogue-Series.pdf (southcentre.int), consulté le 02 aout 2022 ;

162- UFE (Union du personnel des finances en Europe), CESI (Confédération européenne des syndicats indépendants), « *ACCIS – Consultation (CESI answers)* », disponible à l'adresse, http://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/note-26-fs-fiscalite-numerique_0.pdf, consulté le 12 décembre 2015 ;

163- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countrie* », 26émé cession, 27-30 March 2023, New York, disponible à l'adresse, CRP.13 UN MODEL Software final 10march.pdf, consulté le 01 mai 2023 ;

164- UNITED STATES COUNCIL FOR INTERNATIONAL BUSINESS (USCIB), "*USCIB comments on the OECD Public Consultation Document "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », 17 février 2022, disponible à l'adresse, United States Council fo International Business.pdf, consulté le 26 mars 2022 ;

165- UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, « *Discussion draft: Possible Changes to the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries Concerning Inclusion of software payments in the definition of royalties* », 2020, disponible à l'adresse, Revised-discussion-draft-final-2.pdf (mnetax.com), consulté le 18 avril 2022 ;

166- UNITED NATIONS, « *Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution* », Asia-Pacific Tax Bulletin, 2020 (Volume 26), No. 3, publié le 21 August 2020, disponible à l'adresse, United Nations/ - Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution-Tax Research Platform - IBFD, consulté le 30 juin 2021 ;

167- WU TRANSFER PRICING CENTER, « *Comments to the Public Consultation Document : Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* », Institute for Austrian and International Tax Law at WU (Vienna University of Economics and Business), 18 février 2022, disponible à l'adresse, WU Transfer Pricing Center.pdf, consulté le 26 mars 2022 ;

168- WOLFRAM F. Richter , BREUER Markus, "*Pricing the Transfer of Intellectual Property: A Plea for Regulated and Internationally Coordinated Profit Splitting*", October 2015, disponible à l'adresse, http://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/note-26-fs-fiscalite-numerique_0.pdf, consulté le 12 décembre 2015 ;

169- WERYZIG Francis, «*Le hold-up fiscal continu : les Etas doivent en faire plus pour combler les failles de la fiscalité des multinationales* », Tax Justice Network et Oxfam

International, Novembre 2015, document d'information conjoint, publié par Oxfam GB pour le Tax Justice Network, l'Alliance globale pour la justice fiscale, PSI et Oxfam International, disponible à l'adresse, www.world-psi.org/sites/default/files/documents/.../fr-still-broken-corporate-tax.pdf, consulté le 05 aout 2016 ;

170- WORLD FEDERATION OF EXCHANGES, «*Response: OECD Regulated Financial Services Exclusion (Pillar One – Amount A)* », 20 mai 2022, disponible à l'adresse, World Federation of Exchanges.pdf, consulté le 30 aout 2023 ;

171- YUNG Richard, « *Propriété intellectuelle, projet de loi dit « Macron » :l'impression 3D en débat au sénat* », 23 avril 2015, disponible à l'adresse, https://www.richardyung.fr/activite-parlementaire/propriete-intellectuelle-senateur/3744-projet-de-loi-dit-qmacronq-limpression-3d-en-debat-au-senat.html, consulté le 17 septembre 2017.

Thèses et mémoires

1- ADEMI Petrit, "*PE Threshold for business profits in E-commerce context*", 02 juin 2014, LUND UNIVERSITY, École d'économie et de gestion, Département du droit des affaires, Droit fiscal européen et international, HARN60, Thèse de maîtrise, 37 pages, disponible à l'adresse, http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOId=4452209&fileOId=4469753, consulté le 04 septembre 2017 ;

2- BOZE Jean-Christophe, « *Immatériel et souveraineté fiscale aux Etats-Unis : les antinomies du « Nexus » et du commerce électronique* », mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme d'études approfondies de droit des créations immatérielles, Université Montpellier, faculté de droit (ERCIM), 2001-2002, 44 pages, disponible à l'adresse, http://www.droit-tic.com/pdf/imm_fisc.pdf, consulté le 28 décembre 2015 ;

3- CASSART Lionel, « *Le Traitement Fiscal des Revenus Issus de la Propriété Intellectuelle : Impacts du Projet BEPS et Perspectives d'Avenir au sein de l'Union Européenne* », Université catholique de Louvain (ULC), Faculté de droit et de criminologie, Mémoire de master, 2015-2016, 101 page, disponible à l'adresse, https://dial.uclouvain.be/memoire/ucl/en/object/thesis:3873/datastream/PDF_01/view, consulté le 08 aout 2017 ;

4- DE MERODE Gabrielle, « *Etude du phénomène des monnaies parallèles au travers de la théorie gesellienne : Comment réintégrer dans la théorie monétaire le phénomène des monnaies parallèles qui se manifeste dans l'économie réelle ?* », Mémoire de Master en sciences de gestion à finalité spécialisée, Louvain School of Management, 2021-2022, 100 pages, disponible à l'adresse, Gabrielle de Merode_Etude du phenomene des monnaies paralleles au travers de la theorie gesellienne.pdf, consulté le 12 aout 2023 ;

5- DIALIGUE El hadji, « *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal* », le 7 juillet 2011, Université Paris-est, 504 pages, disponible à l'adresse, https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00681037/document, consulté le 07 aout 2017 ;

6- LACHAIYE Hervé, *« La notion fiscale d'établissement stable a l'épreuve du commerce électronique, en droit fiscal français et en droit fiscal communautaire* », DEA. De droit des affaires, Université Robert SCHUMAN, Strasbourg, 1999-2000, 94 pages, disponible à l'adresse, http://wwwcde.ustrasbg.fr/da/da/AnnexesMemoires/Promo2000/Lachaize.pdf, consulté le 03 décembre 2015 ;

7- GINDRE Clémentine, « *Les enjeux fiscaux et les défis législatifs de la finance décentralisée : la fiscalité des actifs numériques* », Université Cote d'Azur, Mémoire de recherche, 2020-2021, 90 pages, disponible à l'adresse, GINDRE MEMOIRE 2022.pdf, consulté le 23 aout 2023 ;

8- PEDRO Sandrine, « *Incorporels et répartition du droit d'imposer entre Etats* », Mémoire, Master 2 professionnel Droit des affaires et Fiscalité, Université Paris 1- Panthéon Sorbonne, Année 2011-2012, 68 pages, disponible à l'adresse, https://www.lepetitjuriste.fr/wp-content/uploads/2012/09/Incorporels%20et%20r%C3%A9partition%20du%20droit%20d%20imposer%20entre%20Etats%20-%20S.%20Pedro%20-%20M2%20Droit%20des%20affaires%20et%20fiscalit%C3%A9%20-%20Paris%201.pdf, consulté le 06 juin 2017 ;

9- WINDER Christina, „*Analyse globaler Steuerstandards der OECD zu digitalen Geschäftsmodellen*", Universität Liechtenstein, Junior Management Science 6, Janvier

2021, pages 190-236, disponible à l'adresse, BA_Winder.pdf (jums.academy), consulté le 15 juillet 2023.

Législation nationale

1- Loi N° 21-16 du 25 Joumada El Oula 1443 correspondant au 30 décembre 2021 portant loi de finances pour 2022, Journal officiel de la republique algerienne N° 100 du 30 décembre 2021 ;

2- Loi N° 18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique, Journal officiel de la republique algerienne N° 28 du 30 Chaâbane 1439, 16 mai 2018 ;

3- Loi N° 14-10 du 8 Rabie El Aouel 1436 correspondant au 30 décembre 2014, portant loi de finances pour 2015, Journal officiel de la république algérienne n°78 ;

4- Décret présidentiel N° 23-168 du 24 avril 2023 portant ratification de la Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Royaume du Danemark pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales, signée à Copenhague, le 30 septembre 2021, Journal officiel N°30, 03 mai 2023, disponible à l'adresse, danemark convention.pdf, consulté le 09 décembre 2023 ;

5- Décret présidentiel N° 20-150 du 8 juin 2020 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume des Pays-Bas pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital et de prévenir et d'éviter l'évasion fiscale, ainsi que son protocole, signés à Alger, le 9 mai 2018, Journal officiel N°04 du 27 juin 2020, disponible à l'adresse, pays_bas_fr.pdf, consulté le 04 novembre 2022 ;

6- Décret présidentiel N° 16-156 du 26 mai 2016 portant ratification de la Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Royaume-Uni de la Grande Bretagne et de l'Irlande du Nord 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 le capital, signée à Alger, le 18 février 2015, Journal officiel de la république algérienne N°33, 05 juin 2016, disponible à l'adresse, http://www.joradp.dz/FTP/jo-francais/2016/F2016033.pdf, consulté le 07 décembre 2016 ;

7- Décret présidentiel N° 15-337 du 27 décembre 2015 portant ratification de la Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Royaume de l'Arabie Saoudite en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital, signée à Riyad le 19 décembre 2013, Journal officiel N°3 du 06 janvier 2016, disponible à l'adresse, convention_royaume_arabie_saoudi (1).pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

8- Décret présidentiel N° 15-336 du 27 décembre 2015 portant ratification de la Convention entre la République algérienne démocratique et populaire et la République Islamique de Mauritanie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 11 décembre 2011, Journal officiel N°3 du 29 décembre 2015, disponible à l'adresse, Mauritanie 1.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

9- Décret présidentiel N° 10-11 du 11 janvier 2010 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Conseil des ministres de la Bosnie-Herzégovine en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'imputés sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger, le 8 février 2009, Journal officiel N°8 du 31 janvier 2008, disponible à l'adresse, bosnie.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

10- Décret présidentiel N° 09-187 du 12 mai 2009 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et de la république Islamique d'Iran en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'imputés sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger, le 12 aout 2008, Journal officiel N°32 du 27 mai 2009, disponible à l'adresse, Iran (1).pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

11- Décret présidentiel N° 10-273 du 3 novembre 2010 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de l'Etat du Qatar en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, faite à Doha le 3 juillet 2008, Journal officiel N° 70, disponible à l'adresse, qatar (1).pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

12- Décret présidentiel N° 08-174 du 14 juin 2008 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et la République fédérale d'Allemagne

en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'imputés sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 12 novembre 2007, Journal officiel N°33, disponible à l'adresse, Allemagne.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

13- 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, Journal officiel N°4 du 18 janvier 2009, disponible à l'adresse, suisse 2008.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

14- Décret présidentiel N° 06-127 du 3 avril 2006 portant ratification de la 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'imputés sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 10 mars 2006, Journal officiel N° 21 du 05 avril 2006, disponible à l'adresse, Russie (1).pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

15- Décret présidentiel N° 08-355 du 5 novembre 2008 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de l'Etat du Koweït, en vue d'éviter les doubles impositions et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée au Koweït le 31 mai 2006, Journal officiel N° 66 du 26 novembre 2008, disponible à l'adresse, koweit.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

16- Décret présidentiel N° 07-174 du 6 juin 2007 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République populaire de Chine en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matières d'imputés sur le revenu et sur la fortune, signée à Pékin le 6 novembre 2006, Journal officiel N°40 du 17 juin 2007, disponible à l'adresse, chine.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

17- Décret présidentiel N° 05-105 du 31 mars 2005 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et la République portugaise en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion fiscale et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière de recouvrement d'impôts sur le revenu et

sur la fortune signée à Alger le 2 décembre 2003, Journal officiel N°01 du 02 janvier 2005, disponible à l'adresse, Portugal.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

18- 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, Journal officiel N° 45 du 29 juin 2005, disponible à l'adresse, espagne.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

19- Décret présidentiel N° 06-171 du 22 mai 2006 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et la République libanaise en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matières d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Beyrouth le 26 mars 2002, Journal officiel N°35 du 28 mai 2006, disponible à l'adresse, Liban (1).pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

20- Décret présidentiel N° 05-78 du 26 février 2005 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République yéménite en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital (la fortune) signée à Sanaa le 29 janvier 2002, Journal officiel N°16 du 02 mars 2006, disponible à l'adresse, Yemen.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

21- Décret présidentiel N° 04-131 du 19 avril 2004 portant ratification de la 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, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger le 14 décembre 2002, Journal officiel N°27 du 28 avril 2004, disponible à l'adresse, Ukraine.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

22- Décret présidentiel N° 06-228 du 24 juin 2006 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République de Corée en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matières d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Séoul le 24 novembre 2001, Journal officiel N°44 du 04 juillet 2006, disponible à l'adresse, Coree_du_sud.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

23- 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, Journal officiel N°26 du 13 avril 2003, disponible à l'adresse, EAU (1).pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

24- Décret présidentiel N° 03-142 du 25 mars 2003 portant ratification de l'accord entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République arabe d'Egypte en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital, signé à Alger, le 17 février 2001, Journal officiel N°23 du 02 avril 2003, disponible à l'adresse, egypte (1).pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

25- Décret présidentiel N° 03-64 du 8 février 2003 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Sultanat d'Oman en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Alger, le 9 avril 2000, Journal officiel N°10 du 16 février 2003, disponible à l'adresse, SultanatOman.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

26- Décret présidentiel N° 03-276 du 14 août 2003 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de l'Etat du Bahreïn en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Alger le 11 juin 2000, Journal officiel N°50 du 20 aout 2003, disponible à l'adresse, Bahrein.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

27- Décret présidentiel n° 02-121 du 7 avril 2002 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, signée à Alger le 17 octobre 1999, Journal officiel N°25, 10 avril 2002, disponible à l'adresse, http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/conventions/france.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

28- Décret présidentiel N° 2000-364 du 16 novembre 2000 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de le Gouvernement du Canada en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, signée à Alger le 28 février 1999, Journal officiel N°68, 19 novembre 1999, disponible à l'adresse, canada.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

29- Décret présidentiel N° 04-435 du 29 décembre 2004 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et la République de Bulgarie en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger, le 25 octobre 1998, Journal officiel N°01 du 02 janvier 2005, disponible à l'adresse, bulgarie.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

30- Décret présidentiel N° 2000-91 du 04 mai 2000 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République de l'Afrique du sud en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger, le 26 avril 1998, Journal officiel N°26 du 07 mai 2000, disponible à l'adresse, Afrique_du_sud.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

31- Décret présidentiel N° 01-78 du 29 mars 2001 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République Arabie Syrienne en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger, le 14 septembre 1997, Journal officiel N°19 du 01 avril 2001, disponible à l'adresse, Syrie.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

32- Décret présidentiel N° 2000-427 du 17 décembre 2000 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la Jordanie en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger, le 16 septembre 1997, Journal officiel N°79 du 23 décembre 2000, disponible à l'adresse, jordanie (1).pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

33- Décret présidentiel N° 97-342 du 13 septembre 1997 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la Jordanie en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la

fortune signée à Djakarta le 28 avril 1995, Journal officiel N°61 du 14 septembre 1991, disponible à l'adresse, indonesie.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

34- Décret présidentiel N° 95-186 du 15 juillet 1995 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la Roumanie en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger le 28 juin 1994, Journal officiel N°37 du 16 juillet 1995, disponible à l'adresse, Roumanie.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

35- Décret présidentiel N° 94-305 du 02 octobre 1994 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République de Turquie en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger le 02 aout 1994, Journal officiel N°65 du 12 octobre 1994, disponible à l'adresse, Turquie.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

36- 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, Journal officiel N°82 du 11 décembre 2002, disponible à l'adresse, belgique.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

37- Décret présidentiel N° 91-231 du 20 juillet 1991 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République Italienne en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger le 03 février 1991, Journal officiel N° 35 du 24 juillet 1991, disponible à l'adresse, italie.pdf, consulté le 12 décembre 2022 ;

38- Direction générale des impôts algérienne, Bulletin d'informations fiscales, « *Traitement fiscal relatif aux prix de transfert* », N°5/2010, disponible à l'adresse, http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/bif/BIF%20prix%20de%20transfert.pdf, consulté le 10 juillet 2017 ;

39- Ministère du commerce, « *Arrêté du 26 Moharrem 1437 correspondant au 9 novembre 2015 définissant les conditions et les modalités d'ouverture et de fonctionnement des bureaux de liaison non commerciaux* », Journal officiel de la république algérienne, N° 62, 13 Safar 1437 25 novembre 2015, disponible à

l'adresse,http://www.mincommerce.gov.dz/fichiers15/textereglem/arrt091115fr.pdfn , consulté le 9 janvier 2016 ;

40- Ministère des finances algérien, Direction générale des impôts, Bulletin d'information fiscale, N°6/2010, Le transfert de fond à l'étranger, disponible à l'adresse, http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/bif/BIF%20transfert%20de%20fonds%20a%20l%20etranger.pdf, consulté le 22 décembre 2016 ;

41- Ministère des finances algérien, Direction générale des impôts, La lettre de la DGI, Bulletin d'information fiscale, N°53/2011, « *Les conventions fiscales internationales, un instrument pour une fiscalité international plus équitable* », disponible à l'adresse, http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres_dgi/LDGI%2053.pdf, consulté le 22 décembre 2016 ;

42- Ordonnance N°08-02 correspondant au 24 juillet 2008 portant loi de finance complémentaire pour 2008, Journal officiel de la république algérienne n°42, 27 juillet 2008, disponible à l'adresse, http://www.droit-afrique.com/upload/doc/algerie/Algerie-LF-2008-complementaire.pdf, consulté le 28 décembre 2016 ;Règles applicables aux transactions courantes avec l'étranger et aux comptes devises, Règlement de la Banque d'Algérie n°07-01, disponible à l'adresse, http://www.droit-afrique.com/upload/doc/algerie/Algerie-Reglement-2007-01-transactions-courantes.pdf, consulté le 03 septembre 2019.

Législation internationale

1- Ordonnance Française N° 2020-1544 du 9 décembre 2020 renforçant le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme applicable aux actifs numériques, disponible à l'adresse, Ordonnance n° 2020-1544 du 9 décembre 2020 renforçant le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme applicable aux actifs numériques - Légifrance (legifrance.gouv.fr), consulté le 13 novembre 2022 ;

2- Bundesministerium der Fianzen, Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token, 2022, disponible à l'adresse, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2022-05-09-einzelfragen-zur-ertragsteuerrechtlichen-

behandlung-von-virtuellen-waehrungen-und-von-sonstigen-token-bmf-schreiben.pdf?__blob=publicationFile&v=1, consulté le 12 novembre 2022.

Tables des Matières

Introduction	**01**
Première partie : La fiabilité du principe de territorialité de l´impôt à l´ère de la numérisation économique ?	**19**
Titre I : L´adaptation du principe de territorialité à l´économie numérique	**25**
Chapitre I : La pertinence de la notion d´établissement stable dans l´économie numérique	**26**
Section 1: La problématique de l'incompatibilité entre une représentation permanente et l´économie numérique	**28**
Sous-section 1: L'application du concept d´établissement stable à un site internet	**28**
1.La nécessité d'un espace physique à la disposition de l'entreprise	**29**
1.1. Les contrats d'hébergement de sites Web et la présence physique	**29**
1.2. L'application du concept du « *cycle commercial complet* » aux transactions numériques	**31**
2.La théorie de l'établissement stable virtuel	**33**
2.1. L'imposition de la présence virtuelle d'une entreprise dans une juridiction	**33**
2.2. Des initiatives unilatérales de taxation fondées sur la présence digitale	**34**
Sous-section 2: L'application du concept d'établissement stable à un serveur	**36**
1. L'équipement informatique fix	**36**
1.1. La problématique du détachement territorial des activités de l'entreprise dans l'économie numérique	**37**
1.2. La pertinence des seuils physiques d'imposition à l'égard du télétravail transfrontalier	**40**
2.L'imposition des activités numériques entièrement dématérialisées	**42**
2.1. Le concept de présence numérique significative	**42**
2.2. Le rôle de l'intervention humaine dans les transactions entièrement dématérialisées	**46**
Section 2: La fragmentation de l'activité, principale caractéristique de l'économie contemporaine	**49**
Sous-section 1: La problématique de la subdivision des activités au sein d'un Etats	**50**
1.Les stratégies de défiscalisation des activités préparatoires ou auxiliaires	**51**

1.1. La division des fonctions de l'entreprise pour éviter le statut de l'ES	**51**
1.2. Les problématiques des exceptions à l´art.5(4) OCDE	**52**
2.La difficulté de distinguer entre activité préparatoire ou auxiliaire des activités de base	**54**
2.1. L'activité principale, fonction essentielle et significative de l'activité économique	**55**
2.2. La livraison**,** une activité de base dans le modèle onusien	**56**
Sous-section 2: La défiscalisation planifiée des entreprises étroitement liées	**59**
1.L'importance des activités préparatoires ou auxiliaires dans l´économie numérique	**60**
1.1. Le cas d'utilisation de serveurs-miroirs	**60**
1.2. Le cas des cybermarchands	**62**
2.Une clause anti-abus afin de remédier aux formes de fragmentation	**64**
2.1. Une distinction à faire entre les activités exercées au même endroit de celles accomplies dans des lieux différents du même pays	**64**
2.2. La problématique de la sous-traitance d'une tierce personne	**67**
Chapitre II: La mobilité des actifs incorporelle largement utilisés dans l'économie numérique	**70**
Section 1: La double notion d'actifs incorporels dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE	**72**
Sous-section 1: Le concept d'actifs incorporels aux fins de l'établissement des prix de transfert en vertu de l'article 9 OCDE	**73**
1. Les biens incorporels transformes	**74**
1.1. Les brevets	**74**
1.2. Le savoir-faire et secrets industriels ou commerciaux	**74**
2. Les biens incorporels de commercialisation (marketing intangible)	**76**
3. Licences et droits limités similaires sur des actifs incorporels	**77**
Sous-section 2 : La notion de redevances aux fins de l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE	**78**
1. La distinction entre les paiements pour la fourniture de savoir-faire et les paiements pour la fourniture de services	**79**

2. La qualification appropriée des revenus de logiciels	**81**
Section 2: La qualification des revenus provenant des ventes de biens/services numériques	**85**
Sous-section 1: L´arbitrage liés à la qualification du revenu	**86**
1. La difficulté de caractériser les revenus issus des transactions numérisées	**86**
1.1. L'adaptation de la définition de redevances à l'art 12 du modèle OCDE sur la vente d'information numérisée	**87**
1.2. La problématique des services de Cloud Computing	**90**
2. La classification des revenus tirés des transactions numérisées à la lumière des commentaires de l'OCDE	**92**
2.1. La qualification de 25 types de revenus issus des transactions numériques	**92**
2.2. Les critiques portés sur les éléments utilisés dans la classification des paiements	**97**
Sous-section 2: L'érosion de la base d'imposition en contournant les redevances en services	**100**
1. Les conflits de traitement fiscal des revenus dans l'économie numérique	**101**
1.1. La difficulté de faire la distinction entre les redevances et les prestations de service dans l'économie numérique	**101**
1.2. La qualification d'un revenu tiré de la propriété intellectuelle associée à l'impression 3D	**104**
2.La caractérisation des revenus de services	**106**
2.1. La création de valeur dans une optique d'une entreprise de service	**107**
2.2. Un BEPS issue de la manipulation des paiements de redevances	**109**
Titre II : Le rattachement des revenus tirés des transactions numériques	**116**
Chapitre I: La manipulation de l'implantation des firmes multinationales, un instrument de planification fiscale internationale	**119**
Section 1: L'attribution de bénéfices dans l´économie numérique	**120**
Sous-section 1: Les théories du rattachement des bénéfices commerciaux	**120**
1.La théorie de la force attractive	**121**
1.1. L'établissement stable et la base fixe dans le modèle onusien	**121**

1.2. L'élargissement du pouvoir d'imposition des Etats sources par le biais du principe d'attraction	**123**
1.3. L'imposition de services publics offerts gratuitement dans l'économie numérique	**126**
2.La théorie du rattachement effectif	**132**
2.1. L'approche de l'entité fonctionnellement distincte dans le modèle OCDE	**132**
2.2. Le principe de pleine concurrence et la présence dématérialisée	**133**
2.3. L´inadequation croissante entre l'offre et la demande: la double taxation source-source	**136**
Sous-section 2: Les défis fiscaux liés aux transactions portées sur les cryptoactifs	**138**
1.La difficulté de déterminer le traitement fiscal des revenue créés par les cryptoactifs	**139**
1.1. L'absence de définition juridique de la monnaie numérique à des fins fiscales	**139**
1.2. L'essor de cryptoactifs comprenant des aspects d'actifs incorporels	**142**
2.Les difficultés de mise en conformité aux règles fiscales dans le contexte des monnaies virtuelles	**147**
2.1. La valorisation fiscale des monnaies virtuelles	**147**
2.2. Le risque d'érosion de la base d'imposition en absence d'un traitement fiscal appropriés pour les monnaies virtuelles	**150**
2.3. Un nouveau cadre international pour la déclaration fiscale relative aux cryptoactifs	**152**
Section 2 : La structure de la valeur dans l'économie numérique	**154**
Sous-section 1: Les aspects liés aux prix de transfert dans le cadre de l´économie numérique	**155**
1.L'optimisation des actifs portants sur les incorporels	**156**
1.1. Le dépassement de la théorie de la firme	**156**
1.2. De nouvelles valeurs créées par des plateformes	**159**
2.La difficulté de calculer les prix de transfert	**163**
2.1. L'application du principe de pleine concurrence dans l'économie numérique	**163**
2.2. La recherche de transactions comparables dans l'économie numérique	**166**

Sous-section 2: La transition vers une fiscalite unitaire des multinationales	**170**
1. Une approche alternative de fiscalité unitaire des entreprises multinationales	**171**
1.1. La directive ACCIS de la Commission Européenne	**171**
1.2. L'évaluation de la proposition d'une ACCIS	**174**
2. La proposition d'un concept global de répartition des bénéfices selon une formule	**177**
2.1. La répartition des bénéfices résiduels en fonction du revenu (RPAI)	**177**
2.2. Les critiques de la méthode de répartition par formule	**179**
Chapitre II: La nature de l'activité generatrice de profit, un critère essentiel pour en déterminer sa source	**182**
Section 1: La prestation de services, un outil d'érosion de l'assiette fiscale	**183**
Sous-section 1: Les implications fiscales de la numérisation de l´économie sur la qualification du revenu	**184**
1.La qualification des paiements pour les services techniques	**185**
2.L'érosion de la base d'imposition par des fournisseurs services non-résidents dans les pays sources	**188**
Sous-section 2: Le positionnement stratégique de la dette dans l´économie numérique	**192**
1.Le recours aux montages financiers	**192**
1.1. Le rôle de fiscalité dans le choix de stratégie de financement des entreprises	**193**
1.2. La finance décentralisée (DeFi) et l'économie numérique	**194**
2.Le passage d'un impôt sur les sociétés à un impôt sur le capital	**195**
2.1. L'impôt global sur le capital des entreprises (CBIT**)**	**195**
2.2. Une taxe sur les flux de trésorerie basée sur l'origine (DBCF**)**	**197**
2.3. Une taxe sur les flux de trésorerie basée sur la destination DBCFT	**198**
Section 2: Les difficultés de répartition des revenus imposables entre les différentes juridictions dans l´économie numérique	**202**
Sous-section 1: L'imposition des préstations de services numériques et des readvances	**203**
1. La source du revenu comme base de l'attribution des droits imposables	**203**

1.1. La source du revenu, un critère complexe d'allégeance économique	**203**
1.2. La difficulté de déterminer le lieu de création de valeur	**205**
2.En absence d'ES, l'imposition à la source par opposition à l'imposition sur le revenu	**207**
2.1. La frontière entre bénéfices d'entreprise et redevances dans l´économie numérique	**207**
2.2. Une retenue à la source définitive sur les transactions numériques	**209**
Sous-section 2 : La porté limitée des mesures BEPS 1 non pertinente aux besoins des pays en développements	**215**
1.La négligence de l'examen des questions de fond relatives à l'assiette fiscale nationale des pays en développement	**215**
1.1. Les questions fiscales prioritaires pour les pays en développements	**215**
1.2. Le plan BEPS ne résout pas l'érosion de la base d'imposition des pays en développements	**217**
2.La problématique de l'attribution des bénéfices entre pays développés et pays en développement	**219**
2.1. La pertinence des règles de résidence et de source à l'ère de la numérisation économique	**220**
2.2. Le dilemme d'alignement de l'imposition des bénéfices des EMN sur l'activité économique	**223**
Conclusion de la première partie	**227**
Deuxième partie : Une approche multilatérale pour la répartition équitable des revenus dans l'économie numérique	**231**
Titre I: La coopération fiscale internationale : un instrument de lutte contre l'optimisation fiscale des multinationales	**236**
Chapitre I: Une approche multilatérale OCDE/G20 reposant sur deux piliers	**242**
Section 1: Pilier Un: Adapter le système fiscal international aux nouveaux modèles d'affaires « *le nexus* **»**	**244**
Sous-section 1: Un nouveau droit d'imposition pour les juridictions du marché (Montant A)	**244**
1.L'attribution de droits d'impositions supplémentaires aux Etats du marché en fonction du critère de la rentabilité	**245**

1.1. La redistribution partielle en fonction du bénéfice résiduel du group	**245**
1.2. La répartition des bénéfices sur la base d'une formule prédéterminée	**249**
2.L'allocation des bénéfices résiduelles aux juridictions du marché sur la base des ventes	**251**
2.1. Un nouveau critère d'imposition sans présence physique basé sur les ventes	**252**
2.2. L´abolition et l'interdiction de conception de taxes numériques	**254**
2.3. La problématique d'évitement de la double imposition du group	**255**
Sous-section 2 : Les mécanismes de sécurité juridique pour les questions liés au Montant A	**257**
1.Le mécanisme de sécurité juridique relative au champ d'application	**257**
2.Le mécanisme de sécurité juridique anticipée	**259**
3.Le mécanisme de sécurité juridique globale	**259**
4.Un mécanisme multilatéral de sécurité juridique	**261**
5.Un mécanisme de règlement des différends obligatoire et contraignant	**262**
Sous-section 3 : L'ajustement du principe de pleine concurrence pour certaines activités (Montant B**)**	**266**
1.L'attribution d'un rendement fixe à des fonctions d'activités de distribution et de commercialisation	**267**
1.1. Une approche restrictive pour déterminer la rémunération des activités de référence	**268**
1.2. Les activités couvertes par le Montant B	**270**
2.La methode de calcul de la rentabilité sur chiffre d'affaires	**272**
2.1. L'attribution des bénéfices en fonction du pourcentage de rentabilite prédéterminé	**272**
2.2. Les emplacements géographiques et les entités couvertes	**274**
Section 2: Pilier Deux: Un taux d'imposition minimum au niveau mondial « le mécanisme GloBE »	**275**
Sous-section 1: Des règles nationales interdépendantes en faveurs des pays développés	**277**
1.La problématique de la concurrence fiscale largement ignorée par le projet BEPS	**277**

2.L'imposition des revenus faiblement taxés: la régle d'inclusion du revenue (RDIR)	**280**
3.Le plafonnement du taux d'imposition effectif	**283**
Sous-section 2: Les instruments de lutte contre l'erosion de la base d'imposition des pays sources	**286**
1.La régle des paiements sous-imposés (RPII)	**286**
2.Une régle conventionnelle (RAI) à titre subsidiare en faveurs des pays sources	**288**
Chapitre II: L'approche bilatérale des Nation Unies pour moderniser les règles fiscales aux profit des pays en développements	**290**
Section 1: L'élargissement de l'imposition des redevances dans l'économie numérique	**295**
Sous-section 1: L'imposition des services numériques transfrontaliers a caractere technique (art 12A/ONU)	**295**
1.Le champ d'application de l'art 12 A/ ONU	**296**
1.1. Les services de gestion	**296**
1.2. Les services techniques	**297**
1.3. Les services de conseil	**298**
2.Le lien d'imposition des honoraires pour services techniques	**299**
2.2. L'imposition dans le pays source sans présence physique sur une base brute	**300**
2.3. La méthode d'élimination de la double imposition	**304**
Sous-section 2: L'imposition des services numériques automatisés (l'article 12B/ONU**)**	**308**
1.La porté limitée de l'art 12B : revenu des services numériques automatisés	**308**
1.1. Les transactions de services qualifiées comme automatisées	**309**
1.2. Les transactions de services non qualifiées comme automatisées	**311**
2.L'attribution exclusive de droit d'imposition basees sur les ventes aux juridiction sources	**312**
2.1. Le rattachement des services numériques aux pays du marché	**312**
2.2. La détermination de la base et du taux d'imposition	**314**
2.3. Le mécanisme de lutte contre l'evasion fiscal	**319**

Section 2: L'inclusion des paiements de logiciels dans la définition des redevances (art 12(3) /ONU)	**322**
Sous-section 1: Les motifs justifiants l'inclusion des paiements de logiciel dans la définition des redevances	**323**
1.La qualification des paiements pour l'utilisation du logiciels	**323**
2.La distinction entre l´usage d'un droit d'auteur et l´usage d'un article protégé par le droit d'auteur	**326**
Sous-section 2 : L'imposition des logiciels intégrés dans des biens et services numériques	**329**
1.La nécessité de clarifier le champ d'application de l'alinéa (C) de l'art 12B	**329**
2.Un risque de chevauchement des règles d'imposition des paiements pour des logiciels	**332**
3.La proposition de mettre en œuvre des nouvelles règles de l'ONU par le biais d'un instrument accéléré	**334**
Titre II: La nécessité d'une fiscalité mondiale à l'ère de la mondialisation et de la numérisation économique	**337**
Chapitre I: La mise en œuvre des règles types du Montant A / Pilier Un	**338**
Section 1: La détermination des activités et des revenus visées par les règles du Montant A	**339**
Sous-section 1: La détermination du champ d´application du Montant A basée sur le critére d'activité	**339**
1.Les activités couvertes par le Montant A	**339**
2.Les activités exclues du champ d'application du Montant A	**344**
Sous-section 2 : La catégorisation des revenus d'une entreprise multinationale	**346**
1.La détermination des revenus à l'aide d'indicateurs fiables	**347**
2.Le traitement des données transactionnelles	**348**
3.La détermination du chiffre d'affaires à l'aide d'une clé de répartition	**351**
Section 2: L'identification de la source des revenus "la jurisdiction du marché**"**	**353**
Sous-section 1: Le lieu de livraison des biens, facteur déterminant de la source	**353**
1.Un bien matériel vendu à un client final (produit fini**)**	**353**

1.1. Les revenus tires de la vente de produits finis à des clients finaux	**353**
1.2. Les revenus tirés de la vente de produits finis au client final par l'intermédiaire d'un distributeur indépendant	**354**
1.3. Les revenus tirés des transactions portées sur des biens numériques	**354**
2.Les revenus tirés de la vente de composants	**356**
Sous-section 2: Le lieu de prestation ou d'exécution du service, facteur déterminant de la source	**358**
1.Les revenus tirés de prestation de services spécifiques au lieu	**358**
1.1. Les revenus tirés de services liés à des biens corporels	**358**
1.2. Les revenus tires de services rendus à l'emplacement du client	**359**
2. Les revenus tirés de prestation de services entre entreprises	**360**
2.1. Les revenus tires de droits de propriété intéléctuelles	**361**
2.2. Les revenus tirés de transactions des données d'utilisateurs	**367**
Sous-section 3: L'emplacement de l'utilisateur, facteur déterminant de la source	**368**
1.Les revenus tirés de services de publicité en ligne	**368**
2.Les revenus tirés de services de publicité autres	**370**
Sous-section 4: Le lieu de résidence, facteur déterminant de la source	**371**
1.Les revenus tirés de services d'intermédiation en ligne	**371**
1.1. Les revenus tirés d´intermédiation en ligne de biens matériels, de biens de services numériques	**371**
1.2. Les revenus tirés de l´intermédiation en ligne de services hors ligne	**372**
1.3. Les revenus tirés de programmes de fidélisation des clients	**373**
2.Les revenus tirés de prestation de services d'entreprise à consommateur (B2C)	**373**
Chapitre II: La repartition des droits d'imposition dans un monde globalisé et numérisé	**376**
Section 1: L'analyse de la pertinence des mesures du plan d'action BEPS mise en oeuvre par le biais de l'instrument multilateral	**378**
Sous-section 1: Le projet BEPS 2 ne résout pas les défis fiscaux de l'économie numérique	**378**

1.Le déséquilibre constaté entre la complexité et la flexibilité dans le fonctionnement des nouvelles règles BEPS 2	**379**
1.1. La difficulté d'identifier les EMN visées par l'approche OCDE	**379**
1.2. La complexité accrue des règles de catégorisation des revenus	**384**
1.3. Un changement de paradigme dans l'imposition des entreprises multinationales	**391**
2.L'effet incertain du Pilier deux sur les pratiques des entreprises en matière de transferts et de localisation de bénéfices	**394**
2.1. La négligence des principes directeurs dans l'élaboration des règles GloBE	**394**
2.2. Le privilège disproportionné des pays développé au détriment des pays en développements	**397**
2.3. La problématique de l'interactions entre les nouvelles règles d'impositions	**399**
Sous-section 2: L'évaluation de la mise en œuvre des deux approches (OCDE et ONU) dans les pays en développements	**402**
1.L'analyse des gains perçues en termes de recettes fiscales pour les pays en développements	**402**
1.1. Les estimations de bénéfices réaffectées aux pays sources par le biais des deux piliers/OCDE	**403**
1.2. Les estimations de bénéfices réaffectées aux pays sources par le biais de l'art 12B/ONU	**405**
2.L'incidences des deux approches OCDE et ONU sur l'attribution des bénéfices entres Etats	**408**
2.1. L'incohérence et la complexité accentuée par le nouveau nexus et les nouvelles modalités de calcul de profit du Montant A et l'art 12B	**409**
2.2. L'augmentation de l'injustice fiscale par le biais des nouvelles règles des deux piliers/OCDE	**415**
2.3. Les limites de l'OCDE dans l'élaboration des règles fiscales multilatérales	**417**
Sous-section 3: La nécessité de développer le régime fiscal algérien pour imposer l´économie numérique et lutter contre l'érosion de la base d'imposition	**420**
1.L'intérêt de l'Algérie en tant qu'Etat importateurs nets de biens et de services	**421**

1.1. Le choix entre le Montant A de l'OCDE et l'art 12B de l'ONU	**422**
1.2. Le risque de restriction de pouvoir d'imposition	**425**
2.L'hypothèse consistant à généraliser la notion de redevance à tous les revenus découlant d'activités numériques	**428**
2.1. L'imposition des transaction numériques en tant que redevances	**428**
2.2. La problématique de la retenu de la source sur des revenus d'actifs	**431**
Section 2: Une fiscalité uniforme des sociétés	**436**
Sous-section 1: Esquisse d'imposition des sociétés dans le pays de destination	**437**
1.Un régime uniforme d'assiette pour l'impôt sur les sociétés	**437**
1.1. La détermination de la base imposable	**438**
1.2. L'imposition sur la base de la destination	**440**
2.Le calcul de l'assiette fiscale	**442**
2.1. Un seuil d'imposition uniforme	**442**
2.2. Un taux d'imposition faible et uniforme	**443**
2.3. La méthode de répartition par formule	**446**
Sous-section 2: Une proposition qui répond au principe de neutralité fiscal	**448**
1.Les objectives de la proposition	**448**
1.1. Payer sa juste part d'impôt	**448**
1.2. Le principe de neutralité	**449**
1.3. Principes d'efficacité et d'équité	**451**
1.4. Le principe de certitude et simplicité	**453**
1.5. L'acceptation internationale	**455**
1.6. La durabilité et la proportionnalité	**457**
2.Une fiscalité mondiale, une nouvelle forme de coopération fiscale internationale	**458**
2.1. Le rôle de l'ONU dans l'établissement des principes généraux de la fiscalité internationale	**459**
2.2. Le rôle de la numérisation et du partage d'information	**462**
Conclusion de la deuxiéme partie	**465**
Conclusion générale	**468**

Bibliographie	**477**