



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

THÈSE

Pour l'obtention du diplôme de Doctorat en Sciences
En Droit Comparé des Affaires

La territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés

Présentée et soutenue publiquement par :
Doctorante : AIS Souhila

Directeur de thèse :
Mr : YELLES CHAUCHE Bachir

Devant le jury composé de :

Mr. Trari Tani Mostéfa	Professeur	Université d'Oran 2	Président
Mr. Yelles Chaouche Bachir	Professeur	Université d'Oran 2	Rapporteur
Mr. Barka Mohamed zine	Professeur	Université de Tlemcen	Examineur
Mr. Bedrane Mourad	Professeur	Université de Tlemcen	Examineur
Mr. Yanat Abdelmadjid	Maître de conférences A	Université d'Alger 1	Examineur
Mr. Lounis Abdelouahab	Maître de conférences A	Université d'Oran 2	Examineur

Année universitaire : 2018-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى:

« ... وفوق كل ذي علم عليم » سورة يوسف الآية 76

« ...يرفع الله الذين آمنوا منكم و الذين أتوا العلم درجات و الله بما تعملون خبير »

سورة المجادلة الآية 11

نحمد الله سبحانه و تعالى الذي أعاننا على إتمام هذا العمل و نسأله أن يضع لعملنا هذا
القبول و النفع لمن يقبل عليه.

« L'Etat qui détient le pouvoir fiscal cherche, en l'absence de convention fiscale internationale, à mettre en œuvre la plénitude de sa compétence pour s'assurer de la plus grande quantité possible de manière fiscale ; et pour ce faire, il utilise souvent de manière immodérée à la fois le chef de territorialité et le chef de personnalité » P.levine, p. 114, cité par N.Melot, p.21.

« Sous l'angle du droit international public, le concept de territorialité est strictement lié aux concepts de l'Etat-nation, de la souveraineté étatique et de la compétence juridictionnelle » P.ARGINELLI, « The discriminatory taxation », n°764, p. 90.

Remerciements

Je tiens à exprimer mes chaleureux remerciements à mon directeur de thèse Mr. le professeur Yelles Chaouche Bachir pour ses précieux conseils. Je suis ravie d'avoir travaillé en sa compagnie, il m'a toujours suivi et soutenu tout au long de mon parcours. Je lui adresse ma sincère gratitude de m'avoir prodigué des orientations utiles et je lui exprime mon profond respect.

Mes remerciements vont également aux membres du jury pour l'intérêt qu'ils ont porté à mon travail en acceptant de l'examiner et de l'enrichir par leurs observations.

DEDICACE

A la source de tendresse ma très chère mère qui n'a jamais cessé de me rappeler dans sa prière, a mon cher père, j'exprime pour tous les deux ma gratitude éternelle ;

A mes chers frères, chères sœurs sans oublier ma nièce Neserine ;

A toute personne ayant participé de près ou de loin à la réalisation de ce travail ;

A tous mes enseignants ;

A tous ceux qui me sont chers sans oublier ma promotion de l'école doctorale de « Droit Comparé des Affaires ».

Je dédie ce travail

Principales abréviations

Sources bibliographiques:

Al. (s)	Alinéa (s)
Art. (s)	Article (s)
B.D.C.F	Bulletin Des Conclusions Fiscales
BFFL	Bulletin fiscal Francis Lefebvre
C.	Code
C.civ.alg	Code civil algérien
C.com	Code algérien de commerce
C.I.D.T.A.	Code des Impôts Directs et des taxes assimilées
CAA	Cour administrative d'appel
CE	Conseil d'Etat
CEDH	Convention européenne des droits de l'Homme
C.fr.com.	Code français de commerce
C.G.I.	Code général des impôts
C.T.C.A	Code des taxes sur le chiffre d'affaires
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
CMC	Conseil de la monnaie et du crédit
CPAF	Centre de politique et d'administration fiscale
C. pén.	Code pénal
D.	Recueil Dalloz
DF	Droit fiscal
doc.	Doctrine
éd.	Edition
E.U.R.L.	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
Ibid.	Idem
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés
IRG	Impôt sur le revenu global
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
IRPP	Impôt sur le revenu des personnes physiques
J.C.P. éd. G.	Jurisclasseur périodique, édition générale
J.O.C.E.	Journal officiel des Communautés Européennes
J.O.R.A.	Journal officiel de la République Algérienne
J.O.R.F.	Journal officiel de la République Française
Leb.	Recueil des arrêts du CE
LF	Loi de finance
LFC	Loi de finance complémentaire

L.G.D.J.	Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence
Litec.	Librairie Technique
n° (s)	Numéro (s)
op. cit.	Opere Citato (Option citée)
O.P.U.	Office des Presses Universitaires
p. (pp)	Page (s)
préc.	Précité (e) (s) (es)
P.U.F.	Presse Universitaires de France
R.D.F.	Revue de droit fiscal
Rec.	Recueil des arrêts de la CJCE
Rev. soc.	Revue des sociétés
R.J.D.A.	Revue de jurisprudence de droit des affaires
S.	Suite, suivant (e) (s) (es)
T.	Tome
Tb. civ.	Tribunal civil
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
V.	Voir
Vol.	Volume

Institutions et procédures :

CAA	Cour Administrative d'Appel
CE	Conseil D'Etat
CJCE	Cour de Justice des Communautés Européennes
C.N.C.	Conseil National de comptabilité
D.G.I.	Direction Générale des Impôts
O.C.D.E.	Organisation de Coopération et de Développement Economique
O.N.U.	Organisation des Nations Unies
M.F.	Société Anonyme
S.A.	Ministère des finances
S.A.R.L.	Société à responsabilité limitée
S.C.A.	Société en commandite par actions
S.C.S.	Société en commandite simple
S.D.N.	Société des Nations Unies
S.N.C.	Société en nom collectif
S.P.A.	Société par acti
U.M.A	Union du Maghreb Arabe
UE	Union européenne

Sommaire

Introduction

Première partie : La territorialité de l'IBS : un principe de source

Titre 1: Une imposition et une compétence territoriale

Chapitre1 : La territorialité : Principe d'imposition des bénéfices réalisés en Algérie

Chapitre 2 : Le champ d'application du principe de territorialité de l'IBS

Titre 2: Les critères d'application du principe de territorialité

Chapitre1 : Les critères traditionnels de rattachement des bénéfices

Chapitre 2 : Les critères spécifiques en matière de commerce électronique

Deuxième partie : La territorialité de l'IBS au rythme de la mondialisation économique

Titre 1 : L'incidence de la mondialisation sur le principe de la territorialité

Chapitre 1: L'apparition d'un principe concurrent : la mondialité

Chapitre2 : La territorialité à l'épreuve de l'implantation des entreprises à l'étranger : cas de l'Algérie

Titre 2 : L'introduction de régimes dérogatoires: une exigence d'un environnement économique transfrontalier

Chapitre 1 : Dérogations issues de dispositions conventionnelles spécifiques

Chapitre 2 : Inadaptation et dérogations issues des dispositions législatives

Conclusion

Introduction

L'évolution de l'entreprise et son importance dans le monde des affaires constituent un besoin impérieux. D'un côté, l'individu ne peut réaliser seul de grands projets et de l'autre la vie économique doit connaître un développement continu.

L'entreprise est devenue l'instrument privilégié pour le développement de l'économie nationale. Le rôle des sociétés se manifeste généralement dans les investissements nationaux et étrangers. Il est donc nécessaire de les encadrer par des dispositions claires et précises dès leur création jusqu'à la cessation de leurs activités. L'entreprise peut revêtir différentes formes : publique, privée, civile, commerciale, etc. On s'intéressera dans cette étude aux sociétés qui sont soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés, telles qu'elles sont déterminées dans l'article 136 du code des impôts directs et taxes assimilées. L'impôt sur les bénéfices des sociétés ou l'IBS a une importance majeure ; son institution comme un revenu perçu au profit de l'Etat dépasse les vingt ans¹.

Depuis le début des années quatre vingt, l'Algérie a connu des déséquilibres économiques importants qui ont influencé le système algérien. En effet, la baisse des prix de pétrole en 1986 et l'augmentation de la dette extérieure ont contraint l'Etat algérien à revoir la structure de son système fiscal².

L'IBS créé en 1991, existe dans la majorité des pays, mais avec des taux d'imposition qui sont différents et varient généralement entre 1 % et 45 %. C'est un impôt annuel, proportionnel et territorial créé en Algérie pour le distinguer de celui qui touche les revenus des personnes physiques. Le bénéfice ou l'excédent brut d'exploitation des sociétés constitue en général l'assiette de cet impôt. Il est établi sur

¹ - L'impôt sur les bénéfices des sociétés a été créé en Algérie par la loi de finances pour 1991. Il est apparu pour la première fois en 1920 aux Etats-Unis d'Amérique et en Allemagne.

²- « La modernisation de la fiscalité algérienne allait être amorcée par la réforme de 1992 » En plus de l'entrée en vigueur de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et la mise en œuvre de l'impôt sur le revenu global (IRG), la réforme des années quatre-vingt dix a introduit l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS).

les bénéficiaires des sociétés industrielles, commerciales et artisanales, ainsi que minière. Il a été créé par la loi de finances pour 1991¹. L'article 135 du code des impôts directs et taxes assimilées prévoit qu' : « *Il est établi un impôt annuel sur l'ensemble des bénéficiaires ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales mentionnées à l'article 136. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les bénéficiaires des sociétés* »². Les personnes énoncées dans cet article sont obligatoirement soumises au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel quel que soit le montant du chiffre d'affaires réalisé³. L'IBS est venu abolir le dualisme de l'ancien système fiscal, en intégrant dans un même champ d'application les sociétés algériennes et les sociétés étrangères, en vertu du principe de l'universalité des règles fiscales. C'est un impôt qui est conforme au principe de l'équité par la suppression de distinction entre les sociétés publiques et privées et entre les sociétés nationales et étrangères.

L'Etat applique par conséquent son droit d'imposition sur toutes les personnes qui résident sur son territoire, et même sur les revenus qui y sont réalisés. Ce droit trouve son origine dans le principe de souveraineté fiscale, qui nécessite la compétence fiscale et le pouvoir fiscal. Cela veut dire que l'Etat en question détient le pouvoir de créer l'impôt et de l'appliquer sur son territoire.

« Il existe traditionnellement deux systèmes fiscaux fondamentaux dans le monde : « *l'un, le système mondial, est quasi universel quoique diversement appliqué, l'autre, le système territorial, est une véritable peau de chagrin tant en termes d'application géographique que de contenu* »⁴. Ce deuxième système est simple, il s'applique aux relations entre un siège et sa succursale et plus précisément entre le siège d'une société et son établissement stable⁵.

¹- Art 38 de la loi de finances pour 1991: « *il est institué un impôt sur le revenu global (I.R.G) et un impôt sur les bénéficiaires des sociétés (IBS)...* », JORA n° 57 du 31 décembre 1990, p.1569.

² - L'impôt sur les bénéficiaires des sociétés selon la terminologie utilisée en droit algérien, ou l'impôt sur les sociétés selon la terminologie française et tunisienne, ou encore l'impôt des sociétés selon la terminologie belge est un impôt qui frappe le revenu des sociétés déterminées à titre limitatif par le droit fiscal et le taux varie entre 1% et 45%.

³- Art. 148 du CIDTA.

⁴- L'avenir de la territorialité de l'impôt sur les sociétés, compte-rendu de la conférence annuelle organisée le 11 décembre 2003 par l'Alliance Fiscale et les Echos Conférences, Revue de droit fiscal, n°24, année 2004, p. 982.

⁵- DANIEL GUTMANN, *Les besoins des entreprises concernant leurs succursales étrangères : quel avenir pour le principe de territorialité ?*, Revue de droit fiscal n°42, 20 octobre 2005, p. 1621.

Le principe de territorialité, également appelé, « principe de la source », suppose qu'un Etat n'impose que les revenus engendrés sur son territoire, qu'ils aient été réalisés par des résidents ou des non-résidents. En revanche, selon le principe de la résidence (ou bénéfice mondial) l'Etat a le droit d'imposer tous les revenus perçus par les résidents, qu'ils aient été réalisés sur le territoire national ou à l'étranger. Une application stricte de l'un des deux principes peut éviter les problèmes de double imposition, mais créer, en cas d'existence des systèmes nationaux différents, deux genres d'inefficacités économiques ; il s'agit de l'absence de neutralité à l'exportation de capitaux (NEC) et de neutralité à l'importation de capitaux (NIC).

L'Algérie figure aujourd'hui parmi les Etats qui intègre, en droit interne, le principe de territorialité pour imposer les bénéfices des sociétés selon des critères déterminés. Ce principe est traité en droit interne et en droit conventionnel. Il sert à déterminer l'étendue de la souveraineté fiscale de l'Etat et ses limites.

La territorialité est un concept que l'on retrouve principalement en droit, en science politique et en économie, ses différentes acceptions sont bien sûr reliées à celles du concept de territoire. Quelle que soit l'approche du concept, un territoire implique l'existence de frontières. C'est en effet dans les limites du territoire que l'Etat exerce en principe son autorité, l'Etat peut donc exercer son pouvoir à l'égard de tout bien et toute personne physique et morale qui se trouvent sur son territoire. S'agissant des personnes physiques, l'Etat peut exercer sa puissance publique au-delà de son territoire.

Le terme de territorialité est si étroitement lié à la notion de souveraineté qu'il recouvre l'identification du champ d'application territoriale des compétences. Mais on relève également un lien, « un point de rattachement » entre le territoire et le droit qui va s'appliquer sur ce territoire. Le principe de territorialité est défini donc, comme le postulat selon lequel le droit en vigueur dans un territoire, d'une part, est seul applicable dans celui-ci, et d'autre part, il n'a pas d'effet hors de ce territoire¹.

En matière fiscale, un impôt est alors dit territorial lorsqu'il frappe seulement les opérations imposables réalisées dans le pays. Par exemple, en ce qui concerne les entreprises, il signifie que chaque Etat taxe les bénéfices nés dans le cadre de sa

¹- LYDIA LEBON, *La territorialité et l'union européenne*, Thèse dirigée par M. Olivier Dubos et M. Denys Simon, 2013, université Montesquieu-Bordeaux IV, p. 16 et s.

compétence territoriale. Il s'inscrit en opposition avec les systèmes de taxation fondés sur le bénéfice mondial ou bénéfice consolidé¹, ou encore le bénéfice intégré². On retrouve ce principe au fondement des impôts directs et des impôts indirects. Contrairement à l'impôt sur le revenu qui s'applique théoriquement sur l'ensemble des revenus de source algérienne et étrangère perçus par des personnes qui résident en Algérie. L'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) ne porte que sur les seuls bénéfices réalisés en Algérie. Il s'agit du cœur de l'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées qui confère le droit d'imposition à l'Etat algérien en raison des bénéfices réalisés en Algérie. Selon cet article, le législateur algérien retient trois critères permettant de rattacher un bénéfice réalisé par une société à l'Etat Algérien : l'existence d'un établissement stable, le recours à un représentant dépendant de l'entreprise ou la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet. Toutefois, le législateur algérien n'a pas déterminé le critère d'établissement stable d'une façon claire, il s'est contenté d'exiger l'imposition des bénéfices réalisés en Algérie en « l'absence de cet établissement », et partant, cette disposition pose un problème quant à l'absence de la détermination de sa notion en droit interne.

Le système mondial repose sur l'idée qu'il n'existe pas de raison fondamentale d'opérer une distinction entre les personnes physiques et les personnes morales³. Généralement les premières sont imposées sur l'ensemble de leur revenu (national ou étranger), il fallait donc savoir la raison pour laquelle le législateur algérien a opté pour le principe de territorialité pour l'appliquer aux personnes morales et plus précisément aux personnes qui sont soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

A la différence de plusieurs pays, notamment les pays industrialisés, l'Algérie applique donc un IBS territorial. Un tel principe s'avère d'un effet relativement limité. En effet, réserver l'imposition aux seuls bénéfices réalisés en Algérie favorise l'évasion fiscale et le recours aux « paradis fiscaux ». En plus, des critères législatifs, les conventions fiscales bilatérales établissent également d'autres critères pour imposer les bénéfices des sociétés, bien que l'article 137 du code des impôts direct et taxes

¹- Le système du bénéfice consolidé permet aux entreprises d'intégrer dans leur résultat imposable en territoire national les déficits de leurs filiales étrangères.

²- Zaza BOUMEDDANE, *La fiscalité des groupes de sociétés étude comparée*, Thèse pour l'obtention du diplôme de doctorat en science, droit des affaires, Université d'Oran 2, 2016-2017, p. 12 et s.

³- Daniel GAUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 4^{ème} édition, LGDJ, 2013, n°746, p. 462.

assimilées régissant la territorialité en Algérie ne traite pas expressément du cas de l'établissement stable comme critère de source.

Classiquement, la fiscalité a toujours été fondée sur un élément territorial, car le droit de lever l'impôt est originellement un attribut de la souveraineté nationale. De plus, la territorialité et la souveraineté sont des notions intimement liées. Par contre, le commerce électronique est par essence planétaire ; il ne connaît pas les frontières¹. Il connaît certaines spécificités telles la non-localisation des activités et le rôle des plateformes² qui la distingue du commerce traditionnel. Ces spécificités posent de nouvelles difficultés à la fiscalité traditionnelle ce qui implique l'élaboration d'une fiscalité spécifique pour taxer les transactions numériques. En plus, ces activités présentent aujourd'hui un caractère dématérialisé ce qui rend le critère de rattachement de l'impôt applicable au commerce traditionnel incompatible au commerce électronique.

L'Algérie par l'application de principe de territorialité ne peut pas imposer les bénéfices réalisés à l'étranger, sauf stipulation contraire des conventions fiscales. En effet, et avec l'application du règlement de la Banque d'Algérie du 2014³, les entreprises algériennes qui remplissent certaines conditions peuvent investir à l'étranger et d'être soumises à l'impôt dans ces Etats et échappent donc à l'impôt algérien. Si ces entreprises s'implantent dans des pays à fiscalité plus faible qu'en Algérie, le problème d'une telle approche peut constituer une incitation fiscale à l'investissement à l'étranger lorsque le pays d'accueil applique une fiscalité faible. Ainsi, si les sociétés exercent à la fois une activité en l'Algérie et hors du territoire national où il existe également une imposition, elles peuvent évidemment subir une double imposition. Ce problème se pose également pour les entreprises qui exercent des activités en Algérie et à l'étranger et qui détiennent une comptabilité distincte.

¹- La fiscalité numérique apparait comme la nouvelle fiscalité du 21^{ème} siècle : à nouvelles assiettes, nouveaux impôts.

² -ON entend par plateformes : les entreprises de cyber espace proposent des services à distance l'intermédiaire d'internet, leur localisation est complexe, utilisant la propriété intellectuelle. Le rôle de plateforme : des entreprises telles que facebook ; pour améliorer le service de publicité où elle tire leur revenus, elle cherche à attirer le maximum d'utilisateur sur leur plateforme, notamment en offrant un accès gratuit.

³ - Règlement de la banque d'Algérie n°14-04 du 29 septembre 2014, JORA, n°63 du 22 octobre 2014, p.32.

À la dérogation du principe de territorialité il y a le principe de la mondialité, ce dernier principe présente un certain nombre d'avantages. Il permet de réaliser la cohérence avec le système adopté pour les personnes physiques lesquelles, sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux. Il a aussi l'avantage d'être conforme au principe d'égalité devant l'impôt des entreprises : il n'y a pas de raison que des sociétés payent un volume d'impôt différent pour la simple raison qu'elles ont des établissements à l'étranger.

Avec la propagation de la mondialisation économique, l'ouverture des marchés, la croissance des échanges entre les Etats et la mobilité des capitaux, les Etats privilégient souvent leurs intérêts lorsqu'ils élaborent des lois sans tenir compte du droit appliqué par les autres Etats. Cette situation peut entraîner des cas de doubles impositions. Enfin, et de manière plus générale, si la mondialisation affaiblit le principe de territorialité sur lequel reposent les régimes fiscaux traditionnels, elle incite également les pays à s'engager dans des formes nouvelles de concurrence entre eux. En peu de temps, la fiscalité est devenue l'un des instruments privilégiés des gouvernements, que ce soit pour attirer les capitaux, améliorer la compétitivité des entreprises ou ouvrir des marchés.

Le principe de territorialité appliqué d'une manière rigide peut s'avérer contraignant, d'où l'introduction de régimes dérogatoires aussi bien sur le plan interne que sur le plan international.

Bien que chaque Etat élabore en pleine souveraineté sa législation fiscale, il est nécessaire qu'il soit au courant des évolutions importantes qui s'opèrent dans le monde. En matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés, le législateur algérien adopte le principe de territorialité dans l'article 137 du code des impôts direct et taxes assimilées. Ce principe joue un rôle important en matière fiscale, car il permet de déterminer l'Etat d'imposition. Quand il s'agit de revenus, l'impôt doit être payé dans le pays où ces revenus sont réalisés.

Bien que le principe de territorialité soit d'une application simple, il est devenu plus complexe sous l'effet de la mondialisation économique. Ce qui était réalisé auparavant complètement dans un seul Etat, se trouve aujourd'hui partagé entre différents systèmes fiscaux. Le problème se pose surtout pour les entreprises à vocation

internationale en l'absence des conventions préventives de double imposition et parfois même en présence de ces conventions ; ce qui implique de rattacher à chaque Etat sa part de bénéfices. L'application du principe de territorialité peut devenir compliquée s'agissant de la prise en compte ou l'exclusion des bénéfices réalisés à l'étranger. La difficulté réside dans l'établissement des critères prévoyant la localisation des bénéfices pour déterminer l'Etat auquel appartient le droit d'imposition. Ceci est l'un des points les plus importants lorsqu'une entreprise décide de s'installer à l'étranger. D'ailleurs, plusieurs transactions économiques peuvent s'effectuer hors des frontières dans un espace mondial, ce qui les relie à des souverainetés fiscales différentes. De nombreuses sociétés étrangères peuvent s'installer en Algérie comme il est permis aux sociétés algériennes de s'implanter sur le marché étranger.

Le sujet de territorialité s'inscrit au cœur de ce que l'on pourrait appeler des questions complexes qui portent à la fois un caractère technique et juridique. Il se pose dans un contexte de mondialisation économique, de révolution numérique et de transition économique et financière accélérée dans un environnement profondément instable.

Notre problématique principale consiste à rechercher dans quelle mesure le principe de territorialité s'applique aux bénéfices réalisés par les sociétés algériennes ou étrangères lorsqu'elles exercent sur le territoire ou hors du territoire algérien. Il s'agit alors de savoir si ce principe qui comporte des critères traditionnels n'est pas devenu obsolète, sinon de rechercher dans quelle mesure il s'adapte à une mondialisation économique en plein essor ?

Il est nécessaire donc d'étudier l'imposition des sociétés réalisant des bénéfices en Algérie ou en dehors du territoire algérien, en présence et en l'absence des conventions fiscales bilatérales.

Les entreprises qu'elles soient algériennes ou étrangères réalisant des bénéfices en Algérie ou à l'étranger veulent bénéficier des avantages de consolidation. Le droit algérien et selon l'article 138 bis du CIDTA ne semble permettre cet avantage que pour les sociétés algériennes.

Des raisons tant historiques qu'économiques et sociales justifient le choix du législateur algérien en matière de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Le principe de territorialité est appliqué comme critère de rattachement de l'impôt. On peut commencer par une question classique pour savoir le lieu où on paye l'impôt et qui le paye ? Toutefois, cette question est devenue compliquée dans les opérations des sociétés à l'international, surtout dans la détermination du lieu de réalisation de bénéfices et la détermination du résultat imposable. La question qui se pose comment l'IBS sera établi dans le cas d'une filiale implantée en Algérie et qui est sous la dépendance d'une entreprise située hors de l'Algérie ? Est-ce que les filiales des sociétés étrangères peuvent consolider avec les sociétés mères et quels sont les effets sur le plan fiscal ?

Si les personnes physiques sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus, les sociétés sont imposables seulement sur la source de leurs bénéfices. On n'applique pas donc le même principe : celui de territorialité dans l'imposition. Est-ce que les critères d'imposition établis selon le principe de territorialité applicables à ces sociétés sont suffisants pour considérer le bénéfice comme réalisé en Algérie ? Comment traiter le déficit ? Quelle est l'efficacité du principe de territorialité adopté par le législateur algérien pour faire face aux lacunes en matière d'assiette et de recouvrement d'impôt ? Et dans quelle mesure il dissimile un principe de mondialité atténuée ? Dans quels cas, l'Etat algérien peut dépasser sa compétence territoriale normative ? Comment peut-on concilier entre la souveraineté fiscale et le numérique ?

Il y a lieu de réfléchir également sur les aménagements du principe de territorialité afin de prévenir la délocalisation de bénéfices et, donc, de protéger les intérêts du trésor public contre les transferts indirects de ces bénéfices à l'étranger. La notion du principe de territorialité pose un problème en droit fiscal et en droit commercial. Ces deux disciplines ne traitent pas la territorialité de la même manière. Si le droit commercial se base sur le siège social, le droit fiscal se base alors sur la source des revenus.

Pour cerner le principe de territorialité, une approche mérite d'être faite au niveau interne et au niveau international. Ce dernier niveau est pris en charge par les conventions fiscales bilatérales qui traitent du principe de territorialité en utilisant deux critères seulement : l'établissement stable et le représentant, elles excluent donc le cycle complet d'opérations commerciales prévu dans certaines législations internes.

Pour répondre à toutes ces interrogations, on se propose d'étudier dans une première partie : la territorialité de l'IBS : un principe de source. On s'efforce dans un premier titre à déterminer la notion du principe de territorialité qui constitue un instrument d'imposition des bénéfices réalisés en Algérie en précisant par la suite le champ d'application de ce principe. Dans un deuxième titre intitulé les critères d'application du principe de territorialité, on traitera les critères de rattachement des bénéfices aussi bien en droit interne qu'en droit conventionnel. Aujourd'hui et avec l'existence d'un monde numérique, l'administration fiscale se heurte à des opérations effectuées en espace dématérialisé, ce qui rend difficile l'application des critères traditionnels de rattachement des bénéfices, et par conséquent de rechercher d'autres critères qui peuvent s'adapter aux opérations numériques, il s'agit : des critères spécifiques.

La deuxième partie intitulée : «le principe de territorialité au rythme de la mondialisation économique», comportera deux titres, le premier sera consacré à l'incidence de la mondialisation sur le principe de la territorialité, vu que la mondialisation économique a permis d'un côté aux entreprises d'élargir leur existence hors des frontières et de l'autre côté aux gouvernements d'élargir leur droit d'imposition. Dans le second titre, on traitera également de l'incidence de la mondialisation économique sur les Etats qui ont adopté le principe de territorialité : il s'agit de dérogations. Ces dernières sont prévues successivement en droit interne et en droit conventionnel.

Première partie

La territorialité de l'IBS : un principe de source

L'entreprise relève de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou de l'impôt sur le revenu, suivant sa forme, la nature de son activité, ou l'option de ses associés. L'impôt sur les bénéfices des sociétés se caractérise par l'imposition de la société elle-même sur les bénéfices réalisés. Dans les entreprises soumises au régime des sociétés de personnes, l'imposition n'est pas établie à la charge de la société. Les sociétés de personnes sont dites semi-transparentes, c'est-à-dire qu'elles ne sont pas redevables directement de l'impôt, ce sont plutôt les associés qui devront acquitter l'impôt à raison de leur quote-part dans les résultats sociaux. A l'inverse, les sociétés de capitaux sont des sociétés opaques, c'est-à-dire qu'elles sont dotées de la pleine personnalité juridique et fiscale. L'acte de constitution en société de capitaux donne naissance à une personne morale ayant la capacité d'acquérir les mêmes droits et obligations qu'une personne physique. Une société de capitaux peut donc acquérir des éléments d'actif, s'endetter, signer des contrats, intenter un procès, être poursuivie en justice, mais se trouve surtout soumise directement à l'impôt sur les bénéfices des sociétés sans que les associés en soient personnellement redevables.

En revanche, dans le régime fiscal des sociétés de personnes, les bénéfices réalisés sont imposés, au nom personnel des associés, alors que pour les sociétés dites de capitaux, l'impôt sur les bénéfices des sociétés sera exigible à raison d'une réalisation de bénéfice. Ce dernier est un impôt territorial, parce qu'il est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie¹.

Dès lors, le principe d'imposition des « *bénéfices réalisés en Algérie* » comporte une double portée. Il s'agit, d'une part, à l'égard des activités à l'étranger des sociétés ayant leur siège en Algérie², et d'autre part, à l'égard des activités en Algérie des

¹ - V. art 137 du code des impôts directs et taxes assimilées.

² - Dans ce cas, le champ d'application de l'impôt se limite aux seuls bénéfices réalisés dans les exploitations de ces entreprises

sociétés ayant leur siège à l'étranger pour les bénéfices imputables à une activité en Algérie constitutive d'une entreprise réalisant des bénéfices sur le territoire fiscal algérien.

Par ailleurs, l'impact d'un dispositif fiscal sur les échanges économiques internationaux résulte de la conception de la juridiction fiscale retenue par chaque Etat à l'exercice de son pouvoir souverain d'imposition. Cette conception peut être limitée, c'est-à-dire territoriale, permettant au pouvoir d'imposition de ne s'attacher qu'aux seuls éléments ayant un lien avec son territoire. A l'inverse, une conception plus large, c'est-à-dire mondiale, permet à celui-ci d'imposer les contribuables résidant sur son territoire à hauteur de l'ensemble de leurs revenus sans distinguer qu'ils sont de source nationale ou de source étrangère¹.

Tout comme en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques, le contribuable personne morale est déterminé à partir d'un critère matériel et d'un critère territorial². La première question à laquelle il importe de répondre est celle de savoir quelles sont les personnes morales soumises à l'IBS et dont la réponse constitue un des objectifs à réaliser. Celles-ci sont déterminées à partir des personnes imposables et des limites du droit d'imposition sur ces personnes, à travers les règles de territorialité de l'IBS.

Les règles de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés sont totalement différentes de celles applicables à l'IRG. Par ailleurs, les sociétés passibles de l'IBS sont seulement exposées à une imposition de type purement territorial.

Le droit fiscal algérien³, à l'égard de droit français⁴, retient le principe de territorialité stricte⁵ pour les personnes morales. Seuls les bénéfices de source algérienne

¹ - CLOUTÉ ALEXANDRE, *Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales*, mémoire de fin d'études, master II, Droit des affaires et fiscalité, Université Paris I, 2011, p.8.

² - NEILA CHAABANE, *Cours de fiscalité de l'entreprise*, Université de Carthage, 2014, p.05.

³ - V.art 137 du CID. Seuls les Etats disposent de la souveraineté fiscale, c'est-à-dire du pouvoir exclusif d'organiser librement et de mettre en œuvre le prélèvement fiscal dans un territoire déterminé.

⁴ - Vers un impôt européen sur les sociétés, L'imposition des groupes de sociétés en Europe, Un nouveau pas vers la convergence fiscale, Fiches Pays, 2010, p.46.

⁵ - Les profits étant traités comme les pertes, si les profits ne sont pas imposables, les pertes ne sont pas donc déductibles. Ainsi, dans la plupart des pays le principe de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est un principe de territorialité large dont les sociétés résidentes sont taxées sur l'ensemble de leurs bénéfices mondiaux. V. en ce sens Noëlle Lenoir et Mirko Hayat, Rapport du Cercles des

sont imposables en Algérie. Le bénéfice réalisé en dehors de l'Algérie échappe à l'impôt algérien. C'est-à-dire pour être assujettis à l'IBS, les revenus ou bénéfices imposables doivent être réalisés en Algérie. Ce principe a été introduit dans une époque où plusieurs entreprises exploitées en Algérie avaient un caractère national, tant au plan de leur capital qu'à celui de leur activité, ce qui nous permet de dire que l'imposition s'attache au principe de la souveraineté de l'Etat.

Le principe de territorialité, également appelé principe de la « source ». Les sociétés soumises à l'IBS ne seront redevables de l'impôt que sur les bénéfices qui trouvent leur source dans le territoire algérien. Alors, ce principe se base sur des critères traditionnels et autres spécifiques. D'ailleurs, le rattachement d'un bénéfice à un Etat soulève, en revanche, une difficulté certaine lorsqu'il s'agit de l'appliquer au commerce électronique.

Après la détermination du pays du rattachement des résultats acquis, il convient de chiffrer les bases imposables. En effet, la recherche de la qualification d'un établissement stable ou d'un représentant à l'étranger n'a d'intérêt que si l'on peut dans un deuxième temps lui rattacher une partie du profit engendré par l'exploitation commerciale¹.

Les règles de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés sont basées sur des critères variant selon qu'il existe ou non une convention de non double imposition². D'une part, cette dernière ne reconnaît pas l'existence du critère de cycle commercial complet. D'autre part, en respectant le principe de primauté des conventions fiscales.

Cette première partie sera examinée en deux volets. Le premier consacre une imposition et une compétence territoriale. Le deuxième traite les critères d'application du principe de territorialité.

Européennes, Vers un impôt européen sur les sociétés pour une convergence fiscale européenne, p.36, 2011.

¹ -CLAIRE TOUZET, *La territorialité de l'impôt sur les sociétés, mémoire de D.E.A. mention droit des affaires*, Université Robert Schuman, Strasbourg, 2001, p. 31.

² - ZITOUNE Tayeb et GOLIARD Francois, *Droit fiscal des entreprises*, Berti, 1^{ère} édition, 2007, p.164.

Titre 1 : Une imposition et une compétence territoriale

La territorialité est un concept utilisé dans plusieurs domaines, tel l'économie, la politique, la sociologie, le droit, etc. Tous ces emplois sont liés au terme du territoire. Quelle que soit l'approche du concept, un territoire implique l'existence de frontières. En effet, c'est dans les limites du territoire que l'Etat exerce en principe son autorité, son pouvoir d'imposition. Il peut donc exercer ce pouvoir à l'égard de tout bien et toute personne physique et morale qui se trouve sur son territoire. S'agissant des personnes physiques, l'Etat peut exercer également sa puissance publique au-delà de son territoire.

Le terme de territorialité est étroitement lié à la notion de souveraineté, par lequel on peut déterminer le cadre territorial à l'intérieur duquel l'Etat exerce sa souveraineté. De plus, « *la territorialité est présentée comme un dérivé de l'adjectif « territorial », lui-même dérivé du territoire* »¹.

En matière fiscale, un impôt est territorial lorsqu'il frappe seulement les opérations imposables réalisées dans le pays. A titre d'exemple en ce qui concerne les

¹ - CORNU G., *Vocabulaire juridique, Association Henri Capitant, Quadriga*, Paris, PUF, 9ème édition, 2011. V° territorialité, territorial. Cité par LYDIA LEBON, *La territorialité et l'Union Européenne Approches de droit public*, thèse pour l'obtention du doctorat en droit, Université Montesquieu – Bordeaux IV, 2013, n°3, p. 8.

entreprises, il signifie que chaque Etat taxe les bénéfices qui naissent dans le cadre de sa compétence fiscale.

On retrouve ce principe au fondement des impôts directs et des impôts indirects. La loi fiscale algérienne connaît plusieurs catégories d'impôts, elle reconnaît l'existence du principe de territorialité pour des impôts déterminés : l'impôt sur les bénéfices des sociétés, l'impôt pour le revenu global¹, la taxe foncière, la TVA, et l'impôt sur le patrimoine².

Le principe de territorialité s'inscrit en opposition avec les systèmes de taxation fondés sur le bénéfice mondial. Le système mondial repose sur l'idée qu'il n'existe pas de raison fondamentale d'opérer une distinction entre les personnes physiques et les personnes morales³. Généralement les premières sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus (nationale ou étrangère), il fallait donc savoir la raison pour laquelle le législateur algérien a choisi ce principe pour l'appliquer aux personnes morales et plus précisément aux personnes qui sont soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

On va aborder dans ce premier titre la territorialité principe d'imposition des bénéfices réalisés en Algérie (chapitre 1) et en suite le champ d'application de ce principe (chapitre 2).

Chapitre 1 : La territorialité : principe d'imposition des bénéfices réalisés en Algérie

L'Algérie est aujourd'hui parmi les rares Etats au monde, si on exclut les Etats africains⁴, à intégrer, en droit interne, un principe de territorialité pour imposer les bénéfices des sociétés selon des critères déterminés. Ce principe implique que l'Algérie est en droit d'imposer tous les revenus engendrés sur son territoire et uniquement sur ce

¹ -D'après l'article 3 du CIDTA, le législateur adopte le principe de mondialité en matière de l'IRG, mais il adopte également pour cet impôt le principe de territorialité : ... « *Celles dont le domicile fiscal est situé hors d'Algérie sont passibles de cet impôt pour leurs revenus de source algérienne* ».

² -Selon l'article 274 du CIDTA, « *sont soumises à l'impôt sur le patrimoine :...les personnes physiques n'ayant pas leur domicile en Algérie, à raison de leurs biens situés en Algérie* ».

³ - DANIEL GAUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 4^{ème} édition, LGDJ, 2013, n°746, p. 462.

⁴ - Plusieurs Etats africains appliquent le principe de territorialité, tel que la Tunisie (art. 47 du code de l'IRPP et de l'IS), Maroc, Mali, Gabon, Sénégal, Bénin (art.147 CGI)

territoire, qu'ils soient réalisés par des résidents ou des non-résidents. Cela signifie que l'Etat applique son pouvoir à tous qu'ils résident, ou bien réalisent des revenus sur le territoire.

Section 1 : La définition du principe de territorialité

La plupart des transactions économiques s'opèrent actuellement dans un espace mondial. De nombreuses sociétés étrangères opèrent sur le marché algérien et que certaines sociétés algériennes interviennent hors du territoire algérien. Il convient donc, d'étudier dans quelle mesure l'impôt algérien sur les bénéfices des sociétés s'applique aux opérations faites par les sociétés algériennes ou étrangères.

Sous-section 1 : Une conception large d'une application relativement aisée

Il faut convenir tout d'abord que le territoire est considéré comme le produit de la territorialité¹.

L'expression de territorialité est utilisable dans des domaines différents. Ce terme n'est pas limité à l'impôt.

En matière d'impôt Louis CARTOU retient la définition suivante de la territorialité de l'impôt : « *ce que l'on appelle territorialité de l'impôt est constituée par les règles, les principes qui déterminent l'aire géographique d'application de l'impôt* ». Cette définition ne sort pas de l'idée qu'il existe un lien entre la souveraineté et le territoire d'un Etat.

On entend également par territorialité de l'impôt, l'ensemble des règles définissant les modalités et l'étendue des obligations fiscales des personnes physiques ou bien morales qu'elles soient résidentes ou non². Il résulte de cette définition que la territorialité ne prend pas en considération la résidence du contribuable, ce qui confirme donc l'idée de la source de revenus réalisés.

L'Etat qui possède un pouvoir d'imposition, ne l'exerce qu'à l'égard d'éléments qui ont un lien avec son territoire.

¹ -JULIEN ALDHUY, *Au-delà du territoire, la territorialité ?* Géodoc, HAL, 2008, p. 5.

² -AMELY POULAIN, *Le principe de territorialité de l'IS, 20 septembre 2010*. Consultez cet article au site :<http://www.etudier.com/dissertations/Principe-De-Territorialit%C3%A9-De-ls/73486.html?t=1&p=2>. Le 15/03/2016 à 15 :00.

Le législateur algérien ne définit pas le principe de territorialité mais il détermine les critères selon lesquels le revenu est considéré comme réalisé en Algérie.

Le principe de territorialité est un principe fondamental qui structure l'ensemble de la fiscalité algérienne des entreprises. Cette territorialité qui désigne l'ensemble des règles déterminant l'étendue des obligations fiscales des contribuables. C'est un principe selon lequel l'impôt est dû dans l'Etat où le bénéfice a été réalisé.

La notion de territorialité a été davantage précisée, en matière des revenus industriels et commerciaux, par l'article 27 de la loi de finances pour 1980¹. Cela veut dire, que le droit algérien a adopté le principe de territorialité pour la première fois pour les revenus industriels et commerciaux. Ce même article a été transféré en matière de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dès la réforme fiscale de 1992².

Toutefois, en matière des bénéfices industriels et commerciaux (B.I.C) qui sont devenus dans la loi de finances pour 2015 des bénéfices professionnels³(B.P), que le législateur ne retient actuellement le principe de territorialité que pour les revenus de source algérienne réalisés par les personnes dont leur domicile fiscal est situé hors d'Algérie. Par contre les personnes qui ont en Algérie leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus⁴.

Contrairement à l'impôt sur le revenu global qui s'applique sur l'ensemble des revenus algériens et étrangers perçus par un contribuable résident imposable en Algérie, l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) ne porte que sur les seuls bénéfices réalisés en Algérie. Il s'agit du cœur de l'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilés qui énonce que l'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie. Selon cet article l'Etat algérien a le droit d'imposer tous les bénéfices réalisés en territoire algérien quelle que soit la nationalité ou bien la résidence de la société réalisant ces

¹ -Art 27 de la loi de finances pour 1980, JORA n° 53 du 31 décembre 1979, p. 1033.

²-Trois principaux changements ont été introduits suites à la réforme fiscale de 1992 ; il s'agit : de l'entrée en vigueur de la TVA qui remplace la TUGP et la TUGPS ; l'institution de l'impôt sur le revenu global (IRG) et l'institution de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS).

³- Art 2 de la loi de finances pour 2015 précise que : « *les dispositions du code des impôts directs et taxes assimilés sont modifiées et rédigées comme suit : art 2 le revenu net global est constitué par le total des revenus nets des catégories suivantes : bénéfices professionnels...* ». JORA n° 78 du 31 décembre 2014, p. 3.

⁴ - V. Art 3 du CIDTA.

bénéfices. En outre, les bénéfices réalisés à l'étranger échappent à l'impôt algérien même s'ils ont été réalisés par une société de droit algérien.

L'article 137 précité prévoit que : « *L'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie.*

Sont notamment considérés comme bénéfices réalisés en Algérie :

Les bénéfices, réalisés sous forme de sociétés provenant de l'exercice habituel d'une activité à caractère industriel, commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable ;

Les bénéfices d'entreprises utilisant en Algérie le concours de représentants n'ayant pas une personnalité professionnelle distincte de ces entreprises ;

Les bénéfices d'entreprises qui, sans posséder en Algérie d'établissement ou de représentants désignés, y pratiquent néanmoins, directement ou indirectement, une activité se traduisant par un cycle complet d'opérations commerciales.

Lorsqu'une entreprise exerce son activité à la fois en Algérie et hors du territoire national, son bénéfice est, sauf preuve contraire résultant de comptabilités distinctes, présumé réalisé en Algérie au prorata des opérations de production, ou à défaut, des ventes réalisées dans ce territoire ».

Cet article régit donc les bénéfices réalisés par les personnes morales, notamment les sociétés de capitaux qui sont soumises à l'IBS. Le législateur détermine dans cet article les revenus qui sont considérés comme revenus de source algérienne. Pour cette détermination le législateur algérien, à l'instar du législateur français, a établi des critères selon lesquels les bénéfices sont présumés réalisés en Algérie. Ces critères sont normalement en nombre de trois :

- L'exercice habituel d'une activité en l'absence d'établissement stable¹ ;
- Un représentant ;
- Un cycle complet d'opérations commerciales.

Cependant, l'insertion de l'adverbe « notamment » avant l'énonciation des cas par lesquels le bénéfice sera présumé réalisé en Algérie, suppose une lecture non restrictive de ces cas.

L'article a commencé par l'énumération de la forme selon laquelle le bénéfice est présumé de source algérienne, ce qui nous permet de le rattacher à l'Etat Algérien.

¹ - Exemple : une compagnie aérienne ayant son siège social à l'étranger et qui, ne possédant ni local spécial ni préposé en Algérie, vend par l'intermédiaire d'autres agences des billets de voyage ou de transport. Exemple cité dans le site : www.mfdgigov.dz/index.php/2014-05-20-11-22-40/2014-05-20-11-57-36.

L'article a lié la réalisation des bénéfices en Algérie en l'absence d'établissement stable par l'existence de trois conditions :

- La réalisation des bénéfices sous forme de sociétés, ce terme couvre les personnes morales étrangères qui veulent réaliser des bénéfices en Algérie (les sociétés sont celles énumérées à l'article 136 du CIDTA) ;

- L'activité doit être habituelle et non occasionnelle¹ ; cette expression suppose la répétition de l'activité dans la recherche du profit régulier.

- Elle doit être à caractère industriel², commercial ou agricole. L'article insiste sur le caractère onéreux de l'activité. Par conséquent, par l'existence d'établissement stable, on n'est pas besoin de ces conditions précitées. C'est-à-dire en présence de cet établissement, l'Etat algérien a automatiquement le droit d'imposer ces bénéfices. Ce qui n'est pas le cas dans la rédaction ancienne de l'article 2 du CIDTA, relative au BIC, qui a été modifié par l'article 27 de la loi de finances pour 1980³. Car il a utilisé le mot « même » en l'absence d'établissement stable, c'est-à-dire l'article exige l'existence des conditions précitées en présence et même en l'absence d'établissement stable. Mais en réalité il suffit que cet établissement soit présent en Algérie pour dire que le bénéfice est réalisé en territoire algérien. Ainsi, et à la place d'une activité à caractère artisanal il a mis une activité à caractère agricole.

De plus, selon l'article 137 du CIDTA, il suffit qu'une condition soit accomplie pour dire que le bénéfice soit réalisé en Algérie. (EX : existence d'un représentant n'ayant pas une personnalité juridique distincte de l'entreprise). Dans le cas contraire (l'inexistence d'aucune de ces conditions) les bénéfices ne sont pas considérés comme réalisés en Algérie. A cet effet, il n'appartient pas à l'Etat algérien d'imposer ces bénéfices.

¹- L'article 1^{er} du code commerce algérien énonce des conditions pour être commerçant, parmi ces conditions ; il faut en faire sa profession habituelle.

²- L'activité industrielle entre dans le champ des actes de commerce. EX : l'exploitation des mines, les opérations de transformation de matière imposable, extraction etc. cette activité combine les facteurs de production, elle exige normalement des machines. On entend par entreprise industrielle « des entreprises qui produisent des produits en transformant des matières premières et fournitures qu'elles achètent ; tel est le cas des industries textiles », en ce sens V. KHAFRABI Med Zine, Comptabilité générale approfondie, 1^{ère} édition, 2003/2004, p.06. En générale, cette activité exige l'utilisation d'outils industriels, magasinages et stockages, etc.

³- Art 27 de la loi de finances pour 1980 dispose que : « *L'article 2 du code des impôts et taxes assimilées est ainsi modifié : Art 2-L'impôt est du à raison des bénéfices réalisés en Algérie. Sont notamment considérés comme des bénéfices réalisés en Algérie :-les revenus provenant de l'exercice habituel d'une activité à caractère industrielle, commercial, ou artisanal même en l'absence d'établissement ; ...* ».

D'après cet article, le principe de territorialité est basé sur la dépendance économique qui consiste dans la relation entre les personnes morales étrangères, qui participent à la vie économique, et l'Etat algérien. En effet, ce principe se réalise par l'existence de deux conditions : l'exercice d'une activité et la source de revenu. Il exige essentiellement que l'impôt soit applicable aux sociétés qui exercent leur activité en Algérie sans tenir compte le lieu de leur résidence. L'idée revient au lien économique qui se manifeste dans la réalisation de bénéfice¹.

Il résulte après une lecture attentive de l'article 137 précité que le législateur n'a pas pris d'une façon claire l'établissement stable comme critère pour dire que le bénéfice est réalisé en Algérie. Car il a utilisé l'expression « *en l'absence d'établissement stable* » et « *sans posséder en Algérie d'établissement* ». Néanmoins, et dans le sens contraire de l'alinéa 1 de cet article les bénéfices sont considérés comme réalisés en Algérie. C'est-à-dire et en réalité même les bénéfices des établissements stables installés en Algérie sont passibles à l'impôt algérien.

On trouve, par un simple retour aux conventions fiscales conclues par l'Algérie, que le droit d'imposition appartient à l'Etat où est situé l'établissement stable. En effet, on estime qu'il existe un paradoxe entre les dispositions de l'alinéa 1 de l'article 7 du Modèle de l'OCDE et l'alinéa 1 de l'article 137 du CIDTA. Par conséquent, selon les dispositions de ce dernier article, même en l'absence d'établissement stable, les bénéfices réalisés en Algérie par une entreprise qui se trouve dans un Etat étranger, sont passibles de l'impôt algérien. Cette attribution peut entraîner le cas de double imposition. Une première fois auprès de l'Etat algérien et dans deuxième fois auprès de l'Etat étranger où se trouve l'établissement stable.

Pour les dispositions conventionnelles, l'article 7 des conventions fiscales conclues par l'Algérie s'inspirant du Modèle de l'OCDE prévoit que : « *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, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement*

¹- عبد الحميد الحاج صالح، الخصائص الفنية للضريبة على دخل شركات الأموال - دراسة تطبيقية للنظام في المملكة العربية السعودية، مجلة الشريعة والقانون، العدد الثالث والعشرون، ماي 2005، جامعة الملك سعود، ص.259.

dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable »¹. Cet article attribut le droit d'imposition à l'Etat où est situé l'établissement stable, donc contrairement à ce qu'il est prévu à l'article 137 précité ce bénéfice sera imposé seulement dans l'Etat où se trouve cette installation.

En effet, en cas d'une contradiction entre une convention internationale et un texte de droit interne on applique les dispositions de la convention. Puisque, selon l'article 150 de la constitution algérienne, « *Les traités ratifiés par le Président de la République, dans les conditions prévues par la Constitution, sont supérieurs à la loi* », on applique donc les dispositions conventionnelles.

Selon le principe de territorialité une entreprise qui subit des pertes à l'étranger ne peut pas les déduire de son bénéfice imposable en Algérie. Tous qui est gagné ou perdu à l'étranger n'est pas pris en compte dans le calcul de l'IBS d'une entreprise soumise à l'impôt en Algérie.

Il faut noter que l'application du principe de territorialité n'est pas toujours aisée. En effet, par l'ouverture des frontières il est devenu difficile de localiser exactement la matière ou les activités imposables. D'ailleurs, le rôle de l'immatériel dans les économies modernes est devenu de plus en plus prépondérant ². Ce qu'on va le développer dans le chapitre 2 du deuxième titre.

Le législateur algérien a utilisé le principe de territorialité d'une façon extensif en droit fiscal. Cette utilisation mérite d'être précisé parce qu'elle n'est pas uniforme dans l'application de certains impôts ou taxes. Mais la grande rubrique sera réservée à l'IBS le thème de notre thèse.

Sous-section 2 : L'utilisation extensive du principe de territorialité en droit fiscal

Lorsque des droits sont attachés aux personnes, comme le droit au nom, le droit à l'héritage on les dit « personnels », ils accompagnent la personne où qu'elle réside. Par

¹- L'article 7 du décret présidentiel n° 07-174 du 6 juin 2007 portant la ratification de la convention entre l'Algérie et la Chine en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, JORA du 17 juin 2007, n° 40, p. 4.

²- Mondialisation et principe de territorialité de l'impôt, RCF N°69, Editions Raouf YAICH, 2005, p. 22.

contre, et en ce qui concerne la territorialité, le champ d'application d'une règle est limitée à un espace déterminé. En effet, le principe de territorialité s'oppose à celui de la personnalité des lois. Toutefois, ce principe est utilisé d'une manière extensive, mais quel que soit le domaine où s'emploie le terme de territorialité, il est toujours relié au territoire. Sur ce dernier que l'Etat exerce sa compétence et son pouvoir d'imposition¹.

En droit international, il est ainsi établi que l'indépendance et la souveraineté des Etats « ne constituent pas seulement le droit d'y exercer [...] les fonctions étatiques » mais également « d'exclure, sauf l'existence d'une règle permissive contraire, tout exercice d'une puissance d'un Etat sur un autre »².

En d'autres termes, « entre Etats indépendants, le respect de la souveraineté territoriale est l'une des bases essentielles des rapports internationaux »³.

Avant de parler sur l'utilisation du principe de territorialité en droit fiscal en va préciser brièvement sa place dans les autres branches de droit.

On sait que l'Etat exerce ses compétences dans les limites de son territoire⁴. Mais le droit international public contient d'ailleurs des principes gouvernant ces compétences⁵. Néanmoins, le droit international soit public ou privé, repose sur le principe de territorialité. Même en matière pénale, la compétence juridictionnelle revient à l'Etat sur lequel l'infraction a été commise. L'article 3 du code pénal algérien énonce que : « *La loi pénale s'applique à toutes les infractions commises sur le territoire de la république* »⁶, cet article affirme l'existence du principe de territorialité

¹ -Il existe des exceptions à ce principe qui consistent dans des conventions fiscales relatives à l'élimination de double imposition. Sur ce point consultez le 2^{ème} chapitre du titre 2 relative à la dérogation issue de dispositions conventionnelles propres.

² - CPJI, Affaire dite du Lotus, Rec. Série A, n° 10, 7 septembre 1927.

³ - CIJ, Detroit de Corfou, Rec. 1949, p. 35. Sur ce point consultez le site: <http://www.conseil-etat.fr/Actualites/Discours-Interventions/La-territorialite-du-droit>. Consulter le 20/03/2015, à 15H00.

⁴ - La compétence renvoie à la fois à l'idée de pouvoir et de souveraineté. Dans ce sens voir : L.LEBON, *op.cit.*, n°12, p. 13.

⁵ - La cour permanente de justice internationale (CPJI), dans son célèbre arrêt Lotus du 7 septembre 1927 pose les principes qui encadrent les compétences des Etats. Cette affaire revenant à l'année 1926, lorsqu'un navire français « Lotus » se heurte à un navire turc, ce dernier, et sous l'effet de choc se brise en deux. Lotus a continué sa route vers Constantinople (en Turc). Suite à l'incidence des morts turcs, le capitaine français est condamné par les tribunaux turcs. « *La conclusion à laquelle la Cour arrive est donc qu'il n'existe pas de règle de droit international, relative aux cas d'abordage, qui réserverait les poursuites pénales à la compétence exclusive de l'Etat de Pavillon* ». V. CPJI, 7 septembre 1927, Lotus, Publications de la CPJI, série A n° 10, p.30.Cette affaire a élargi, la compétence de l'Etat en matière judiciaire ce qui conduit à l'étendue du champ du principe de territorialité.

⁶ - L'article 3 de l'ordonnance n°66-156 du 8 juin 1966 portant code pénal, modifiée et complétée notamment par la loi n°09-01 du 25 février 2009.

en matière pénale. Il prend en considération le lieu de l'infraction sans tenir compte la nationalité de l'accusé. Cependant, cette règle connaît une exception, se manifeste dans l'application de cette loi aux infractions commises à l'étranger lorsqu'elles relèvent de la compétence des juridictions répressives algériennes en vertu des dispositions du code de procédure pénale.

L'article 4 du code civil algérien prévoit que : « *Les lois promulguées sont exécutoires sur le territoire de la République algérienne démocratique et populaire* », elles sont applicables donc à tous ceux qui résident, réalisent ou possèdent des biens en Algérie.

Le principe de territorialité renvoie également à l'application des lois fiscales dans l'espace¹. En vertu de ce principe « *la loi fiscale oblige tous ceux qui habitent le territoire et régit tous les biens, meubles et immeubles, qui se trouve sur ce territoire* »². En effet, la règle générale que la loi fiscale algérienne s'applique au territoire algérien. C'est la territorialité qui conditionne donc l'impôt. Autrement dit, « *tout ce qui se produit dans un territoire déterminé relève de la loi en vigueur sur ce territoire* »³. Il résulte de la territorialité de la loi fiscale deux conséquences : - on ne peut appliquer au territoire algérien que la loi fiscale algérienne. Cette loi n'a pas une extension hors le territoire, même si la question est relative aux personnes portant la nationalité algérienne (sauf stipulation contraire des conventions fiscales). L'application de la loi dans l'espace est l'un des aspects très importants de la souveraineté d'un Etat. Mais si on prend le principe de territorialité en pleine considération dans l'espace, il n'existe alors plus des conflits des lois, à cet effet ce principe connaît des exceptions.

1- Utilisation particulière du principe de territorialité en matière de l'IBS

Ce qui nous intéresse dans ce développement, de montrer que la territorialité de l'impôt ne concerne pas seulement les bénéficiaires des sociétés. Le législateur a adopté ce

¹ - La territorialité des lois s'oppose à la personnalité des lois.

² -L.TROTABAS et J-M COTTERET, *Droit fiscal*, 8^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1997, p. 88. Cité par Dieudonné TONGA, Recherches sur la conformité du droit national au droit communautaire de la CEMAC : Le cas de la taxe sur la valeur ajoutée, Université de Yaoundé II-Soa – Cameroun- Diplôme d'Etudes Approfondies en Droit Public-option Droit Public Interne 2008, p. 17.

³ -Niboyet, "L'universalité des règles de solution des conflits" in *Revue Critique de Droit international privé*, 1950, pp. 509 et ss. (v.p. 513). Cité par Durmuş TEZCAN, La convention de Londres sur le statut des Forces de L'Otan et le principe de territorialité en droit pénal international, la Fac de Sc. pol. D'Ankara, p. 1.

principe dans d'autres impôts et taxes. Mais la question qui se pose, est-ce qu'on peut rapprocher le sens du principe de territorialité de l'IBS au principe de territorialité en matière d'autres impôts ?

On a déjà précisé que le droit fiscal algérien a reconnu l'existence du principe de territorialité en matière de l'IBS dès la réforme de 1992. La date de l'institution elle-même de cet impôt.

Par le recours à l'article 137 du CIDTA, on trouve des critères de rattachement de bénéfices propres aux sociétés soumises à l'IBS. Ces critères se diffèrent relativement aux ceux adoptés par les conventions fiscales internationales¹.

Par l'application des critères législatifs on peut connaître si l'obligation fiscale du contribuable est limitée ou bien illimitée. Certes, en matière de l'IBS, elle est limitée, car l'administration fiscale ne prend que les bénéfices réalisés en Algérie. Partant les bénéfices de source algérienne. Ces critères différents permettant de déterminer si les bénéfices réalisés sont passibles ou non de l'IBS en Algérie.

L'article 137 précité a également traité le cas des entreprises exerçant des activités en Algérie et à l'étranger. Il arrive, fréquemment qu'une entreprise exerce son activité à la fois en Algérie et hors du territoire national. Dans ce cas-là, le législateur attribue le droit d'imposition à l'Etat algérien, car il estime que le bénéfice réalisé est de source algérienne.

Bien que le législateur n'a pas mentionné d'une façon expresse, l'imposition en présence des conventions de non double imposition, il est rappelé que ces différents critères ne sont à retenir que dans l'hypothèse où aucune disposition conventionnelle n'est applicable.

Il y a lieu donc de considérer comme imposable en Algérie les sociétés étrangères : qui exercent une activité en Algérie sans posséder d'établissement stable ; y utilisent le concours de représentants et y réalisent des opérations formant un cycle complet d'opérations commerciales. En revanche, les sociétés algériennes peuvent échapper à l'impôt algérien à raison des bénéfices tirés d'un établissement stable situé à

¹ -En ce sens V. section 2 du 2^{ème} titre de la dite thèse relative aux critères conventionnels.

l'étranger ; les activités à l'étranger sont effectuées par un représentant et lorsque lesdites activités forment un cycle complet d'opérations commerciales.

2- Utilisation du principe de territorialité dans les autres impositions

En matière d'impôt sur le revenu global¹ le législateur dispose que (Art. 3 du CIDTA): « 1) les personnes qui ont en Algérie leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus.

Celles dont le domicile fiscal est situé hors d'Algérie sont passibles de cet impôt pour leurs revenus de source algérienne ».

Dans cet article le législateur distingue entre les personnes ayant leur résidence fiscale en Algérie et celles n'ayant pas leur résidence en Algérie mais qu'ayant des revenus de source algérienne. D'ailleurs, l'étendue des obligations fiscales des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu dépend du lieu de leur résidence fiscale. Il résulte que les personnes physiques dont le domicile fiscal est en Algérie sont soumises à une obligation fiscale illimitée et dont le domicile est hors d'Algérie, l'obligation fiscale est devenue limitée.

Les personnes qui résident en Algérie, quelle que soit leur nationalité, sont imposables sur l'ensemble de leurs revenus de source algérienne et étrangère. Dans ce cas là, le législateur n'a pas pris le principe de territorialité dans l'imposition des revenus des personnes qu'ayant leur domicile fiscale en Algérie, mais il applique le principe de mondialité (notion de revenu mondial). En tant que pour les personnes qui résident hors le territoire algérien, quelle que soit leur nationalité, et réalisant des revenus de source algérienne, il applique le principe de territorialité. Parce que l'imposition de ces personnes frappe seulement leurs revenus de source algérienne. Mais est-ce que le domicile fiscal ou la résidence citée dans cet article coïncide avec le domicile cité à l'article 36 du code civil ?

Pour répondre à cette question, on va commencer par la définition du domicile dans le code civil : « *Le domicile de tout algérien et le lieu où se trouve son habitation principale. A défaut, la résidence habituelle en tient lieu* ». Cet article relie le domicile à

¹- L'impôt sur le revenu global est un impôt annuel unique sur les revenus des personnes physiques, il s'applique au revenu net global du contribuable. V. article 1^{er} du CIDTA.

la nationalité parce qu'il prévoit de « tout algérien ». En revanche, le domicile fiscale est défini par l'article 3 du CIDTA sans distinguer entre national et étranger. Pareillement, l'article 36 du code civil a utilisé dans sa définition deux critères seulement ; l'habitation principale et la résidence habituelle. Mais l'alinéa 2 de l'article 3 du CIDTA a posé plusieurs critères pour dire qu'une personne est réputée comme résident en Algérie.

« 2) *Sont considérées comme ayant en Algérie leur domicile fiscal :*

- *les personnes qui y possèdent une habitation à titre de propriétaires ou d'usufruitiers ou qui en sont locataires lorsque, dans ce dernier cas, la location est conclue soit par convention unique, soit par conventions successives pour une période continue d'au moins une année ;*
- *les personnes qui y ont soit le lieu de leur séjour principal, soit le centre de leurs principaux intérêts ;*
- *les personnes qui exercent en Algérie une activité professionnelle salariée ou non ;*

Il ressort de ce qui précède qu'une personne est considérée comme résident en Algérie dès lors qu'elle se trouve dans l'un des cas suivants :

- dispose son foyer en Algérie ;
- A son lieu de séjour principal en Algérie ;
- A en Algérie son centre d'intérêts économiques¹ ;
- Exerce en Algérie une activité professionnelle salariée ou non.

Cet article a utilisé des critères alternatifs (personnel, professionnel et économique) dans la détermination du domicile fiscal, ce qui signifie qu'un seul soit rempli suffit pour considérer qu'une personne soit résident en Algérie. Elle concerne dans ses grandes lignes la personne physique.

L'alinéa 3 de ce même article complète cette liste de critères par :

« *Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en Algérie, les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus* ».

¹ - Cette notion est assez floue, elle peut concerne même le siège social de sociétés.

En droit conventionnel, la détermination de la résidence fiscale a également lieu. Les conventions appliquent leurs critères propres lorsqu'une personne physique, est un résident des deux Etats contractants.

La convention fiscale conclue entre l'Algérie et la France, à l'instar de plusieurs conventions conclues selon le Modèle de l'OCDE, prévoit dans son article 4 que : « *Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située¹ »*. Les autres alinéas de ce même article, énoncent le traitement de double résidence.

Il ressort de ce qui précède que cet article est destiné à définir la résidence d'un Etat contractant et à résoudre les problèmes de double résidence. Pour atteindre cet objectif, les conventions ont mis les critères alternatifs suivants : un foyer d'habitation permanent, un centre des intérêts vitaux, le séjour dans un Etat d'une façon habituelle et la nationalité. Si la personne possède la nationalité des deux Etats contractants ou ne possède d'aucun deux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.

A l'instar des personnes physiques, les personnes morales, peuvent être également considérées comme des résidents fiscaux des deux Etats contractants. Les conventions tranchent cette question en mettant un critère de rattachement unique, celui du lieu du siège de direction effective. Cependant, si ce critère ne coïncide avec aucun des critères utilisés dans le droit interne des Etats contractants, cette solution n'aura pas lieu.

En effet, la détermination du lieu de résidence du contribuable permet de déterminer le lieu d'imposition pour certains revenus, et par conséquent permet l'élimination de la double imposition par l'octroi du droit d'imposition à l'un des Etats contractants.

Pour les personnes n'ayant pas leur résidence en Algérie mais y réalisant des revenus, l'article 94 du CIDTA stipule la désignation d'un représentant autorisé à

¹ -L'article 4 de la convention conclue entre l'Algérie et la France, JORA n°24 du 10/04/2002, n°24, p. 3

recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt. Il faut noter également que le paiement de l'impôt par les non-résidents se fait par la voie de la retenue à la source¹.

Dans l'article 3 précité, le législateur a utilisé l'expression « *revenus de source algérienne* », dont le contenu a été fixé par l'article 93 du CIDTA :

« ...Sont considérés comme revenus de source algérienne :

- a) *les revenus des propriétés sises en Algérie ou les droits relatifs à ces propriétés ;*
 - b) *les revenus des valeurs mobilières algériennes, ainsi que les revenus de tous autres capitaux mobiliers placés en Algérie ;*
 - c) *les revenus des exploitations situées en Algérie ;*
 - d) *les revenus tirés d'activités professionnelles, salariés ou non, exercées en Algérie ou d'opérations à caractère lucratif réalisés en Algérie ;*
 - e) *les profits tirés d'opérations définies à l'article 12 lorsqu'ils sont relatifs à des fonds de commerce exploités en Algérie ainsi qu'à des immeubles situés en Algérie ou à des droits immobiliers s'y rapportant ;*
- 3) *sont également considérés comme revenus de source algérienne lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal en Algérie ou est établi en Algérie :*
- a) *les pensions et rentes viagères ;*
 - b) *Les produits définis à l'article 22 et perçus par les inventeurs ou au titre des droits d'auteurs ; ainsi que tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et des droits assimilés ;*
 - c) *Les sommes payées en rémunération de prestation de toute nature fournies ou utilisées en Algérie.*

Selon cet article les revenus de source algérienne se déterminent par deux critères :

- « la localisation en Algérie des biens, des droits ou de l'activité génératrice du revenu ;
- le domicile ou l'établissement en Algérie du débiteur des revenus »².

Le législateur a uni les critères de rattachement de bénéficiaires à l'Etat algérien pour les étrangers et les personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en Algérie. Ou tout simplement ces critères s'appliquent aux étrangers et aux algériens qui ne disposent pas

¹ -V. articles 33, 54 et 60 du CIDTA.

²- Bachir YELLES CHAOUICHE, *cours de fiscalité internationale*, Polycop de Master 2, Droit Public Economique, Université d'Oran 2, 2017-2018, p. 18 et s.

d'une résidence fiscale en Algérie. Il fixe des règles particulières pour les étrangers résidents en Algérie¹. Toutefois, les revenus de source algérienne des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en Algérie sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en Algérie².

Il résulte de ce qui précède que les critères utilisés en matière de l'IBS se diffèrent de ceux utilisés en matière de l'IRG. Dans ce dernier impôt, le législateur distingue entre les résidents et les non résidents. En tant que dans l'impôt qui frappe les bénéficiaires des sociétés, l'existence ou l'absence de résidence n'a aucun effet sur l'attribution du droit d'imposition.

En matière de taxe foncière : Art. 248 : La taxe foncière est établie annuellement sur les propriétés bâties sises sur le territoire national.

Cet article est relatif aux propriétés bâties, il prend comme critère d'imposition l'implantation des biens immeubles, si ces derniers sont implantés à l'étranger sont exonérés de l'impôt algérien, même s'ils ont possédé par un algérien. Donc, l'article n'a pas pris en compte la résidence du contribuable. En tant que pour les propriétés non bâties l'article 261.d n'a pas précisé le critère d'assujettissement. Il prévoit : que la taxe foncière est établie annuellement sur les propriétés non bâties à toute nature à l'exception de celles qui en sont expressément exonérées. Mais si en revenant à l'article 261.1, le législateur exige pour les propriétés bâties ou bien non bâties que la taxe foncière soit établie dans la commune de situation des biens imposables. Donc, il applique également pour ces biens le principe de territorialité.

Art.249 : Sont également soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties :

1) Les installations destinées à abriter des personnes et des biens ou à stocker des produits,

2) Les installations commerciales situées dans les périmètres des aéroports, gares portuaires, gares ferroviaires et gares routières, y compris leurs dépendances constituées par des entrepôts, ateliers et chantiers de maintenance ;

3) Les sols des bâtiments de toute nature et terrains formant une dépendance directe indispensable ;

4) Les terrains non-cultivés employés à un usage commercial ou industriel, comme les chantiers, lieux de dépôt de marchandises et autres emplacements de même

¹ -Art. 92 du CIDTA.

² - Art. 93 al.1 du CIDTA.

nature, soit que le propriétaire les occupe, soit qu'il les fasse occuper par d'autres à titre gratuit ou onéreux.

En matière d'impôt sur le patrimoine, article 274 du CIDTA : « *Sont soumises à l'impôt sur le patrimoine :*

- *les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en Algérie, à raison de leurs biens situés en Algérie ou hors d'Algérie,*
- *les personnes physiques n'ayant pas leur domicile en Algérie, à raison de leurs biens situés en Algérie ».*

Cet article ressemble de celui applicable à l'impôt sur le revenu global, car il distingue entre les personnes physiques ayant leur domicile en Algérie et celles dont leur domicile est hors d'Algérie. La première catégorie est soumise à une obligation fiscale illimitée et la deuxième est soumise à une obligation fiscale limitée. Donc, ce n'est pas comme le cas de la taxe foncière. C'est-à-dire si une personne physique réside en Algérie et possède un immeuble à l'étranger, elle est donc soumise à l'impôt sur le patrimoine en Algérie bien que l'immeuble se trouve hors le territoire, mais elle n'est pas soumise à la taxe foncière.

En matière de TVA, tout d'abord la taxe sur la valeur ajoutée fait partie des impôts fondés sur le chiffre d'affaires des entreprises¹, elle est instituée en Algérie en 1992, est un impôt indirect sur la consommation. Cette taxe est applicable à toute activité portant sur la réalisation des opérations de vente, de travaux immobiliers, de prestations de services et d'importation². Elle est perçue à chaque étape du processus de production, en déduisant de la taxe déjà acquittée aux étapes précédentes. Elle est supportée par le consommateur final (redevable réel). C'est à l'entreprise (redevable légal), qui assure la production et la distribution des biens et services, de s'acquitter cette taxe à l'Etat³, cette entreprise joue le rôle d'intermédiaire entre le consommateur et l'Etat.

Le principe de territorialité est applicable en ce qui concerne la TVA, mais il faut distinguer entre le type d'opérations, s'il s'agit des transactions de biens et des prestations de services⁴ ou plus généralement les transactions immatérielles.

¹ -BEN AMARA Mansour et BOUZNAD Hocine, *Le droit fiscal des affaires en Algérie*, Editions Houma, 2012, p. 161.

² - Guide investir en Algérie, KPMG, édition 2015, p. 183.

³ - M.BEN AMARA et H.BOUZNAD, *op.cit.*, pp.161 et 162.

⁴ -T.ZITOUNE et F.GOLIARD, *op.cit.*, p. 187.

Art. 7 du CTCA :

« Une affaire est réputée faite en Algérie :

- en ce qui concerne la vente, lorsqu'elle est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise en Algérie ;*
- en ce qui concerne les autres opérations, lorsque le service rendu, le droit cédé, l'objet loué ou les études effectuées, sont utilisés ou exploités en Algérie ».*

La question qui se pose en ce qui concerne la vente, quelles sont les conditions de livraison de la marchandise en Algérie ? Si en revenant au droit commun et plus précisément à l'article 394 du code civil, ces conditions consistent dans le lieu de la livraison du bien. Selon cet article la convention entre l'acheteur et le vendeur ou l'usage indiquant le lieu où doit se faire la délivrance, à défaut de cette désignation, l'acheteur est tenu de prendre livraison de l'objet vendu au lieu où cet objet se trouvait au moment de la vente. En effet, l'article 7 de la CTCA accorde l'exigibilité de la TVA au lieu de livraison de bien. La date d'exigibilité diffère selon qu'il s'agisse de livraisons de biens meubles corporels ou de prestations de services. L'exigibilité et le fait générateur coïncident pour la livraison de biens meubles corporels, comme il est prévu dans l'article 14 du CTCA que le fait générateur de la TVA est constitué : pour les ventes par la livraison juridique ou matérielle de la marchandise, ce qui n'est pas le cas des prestations de services et de travaux immobiliers, pour ces derniers, le fait générateur est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix. Toutefois, si on applique l'article 394 du C.civ sur les opérations électroniques, on y trouve qu'il n'a pas pris en compte ce genre d'opérations. En effet, on peut distinguer entre deux cas :

- Les commandes sont effectuées par voie électroniques mais la prestation ou livraison est matérielle. EX : un médicament commandé par internet est livré physiquement au client, il y a lieu d'appliquer les règles de territorialité.
- Les commandes et livraison ou prestation sont effectuées par voie électronique, dans ce cas se manifeste la difficulté d'appliquer les règles de territorialité.

Concernant les prestations de services délivrées par voie électronique, l'union européenne, et depuis le 1 janvier 2015, impose ces prestations au lieu de consommation, à condition que ces opérations sont fournies par des assujettis ayant ou non leur résidence au territoire de l'Union européenne à des personnes (consommateurs)

y ayant leur résidence. A titre de comparaison, l'Europe est beaucoup plus avancée en ce domaine par rapport aux Etats-Unis en préférant de ne pas taxer les opérations numériques afin de favoriser leur développement¹.

Dès l'importation de la marchandise, la TVA est perçue par l'administration des douanes. A l'importation, le produit est soumis à la TVA à son arrivée en Algérie.

Le produit exporté devra quitter l'Etat exportateur en exonération d'imposition sur la dépense. Ce produit subit l'imposition uniquement dans l'Etat de consommation finale (l'Etat de destination)².

Pour les autres opérations, d'autant plus les transactions immatérielles³, et selon l'alinéa 2 de l'article 7 précité, le lieu d'imposition est fixé au lieu d'utilisation ou d'exploitation du service rendu, du droit cédé, de l'objet loué ou des études effectuées. Par conséquent, le principe de territorialité est lié au lieu d'utilisation ou d'exploitation du service rendu, par exemple, et non pas de celui où le service est rendu⁴.

L'application de cette taxe est normalement limitée au territoire national, ce qui exclut de fait l'existence de la double imposition internationale, c'est pourquoi les conventions fiscales destinées à éliminer la double imposition ne visent pas la taxe sur le chiffre d'affaires, ou plus généralement les impôts indirects. Par contre, ces conventions comportent l'élimination de double imposition frappant les impôts directs. Elles règlent les questions relatives aux impôts sur le revenu, sur les bénéfices des sociétés, sur la fortune et parfois en matière d'impôts sur les successions.

Il résulte que la TVA constitue un impôt territorial dans tous les Etats du monde qui applique cette taxe y compris l'Algérie.

Il ressort de ce développement, qu'il existe une différence assez claire entre le principe de territorialité utilisé en matière de l'IBS et celui utilisé dans les autres catégories de l'impôt. C'est pourquoi ce principe est appelé également principe de source lorsqu'il s'agit des bénéfices réalisés par les sociétés passibles de l'IBS.

¹ - Concertation sur la fiscalité de numérique, Compte rendu de la session 19 avril 2013, CNNum, p. 5.

² - Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, Dalloz, 2^{ème} édition, Paris, 1999, n°351 et n°353, pp. 309 et 311.

³ - Il s'agit des opérations autres que les ventes de biens, il en est de même pour les prestations de services de toutes natures, la cession de biens incorporels (comme le fonds de commerce) et la location de biens.

⁴ - Exemple : une entreprise algérienne a loué à un opérateur dans un pays étranger un navire de pêche pour l'utiliser en Algérie, cette opération est imposable en Algérie.

Classiquement la fiscalité a toujours été fondée sur un élément territorial, car le droit de lever l'impôt est originellement un attribut de la souveraineté nationale, et plus précisément la souveraineté fiscale.

Section 2 : Territorialité un principe lié à la souveraineté fiscale

En peu de temps, la fiscalité est devenue l'un des instruments privilégiés des gouvernements, que ce soit pour attirer les capitaux, améliorer la compétitivité des entreprises ou ouvrir des marchés. Le principe de territorialité de l'impôt est intimement lié à l'idée de souveraineté. Il en est de même le rapport entre le territoire et la souveraineté qui constitue un élément très important dans la construction des Etats. D'ailleurs, « *Au plan fiscal, le monde apparaît comme une juxtaposition des souverainetés fiscales distinctes* »¹.

Sous-section 1 : La signification de la souveraineté fiscale

La souveraineté de l'Etat constitue un principe fondamental du droit international public. Elle désigne le pouvoir de déterminer librement et même de conduire la politique interne et externe de l'Etat. En effet, sa notion comporte d'un côté des aspects internes qui se manifestent dans le pouvoir de créer des lois et de les appliquer sur tous ceux qui résident, possèdent des biens ou la nationalité d'un Etat déterminé. Et d'autre côté, des aspects externes qui consistent dans l'égalité entre les Etats et l'inexistence d'un pouvoir qui prime sur les pouvoirs internes.

Il existe un lien entre la souveraineté et le territoire où l'Etat exerce son autorité. Ce lien est un des éléments fondamentaux non seulement dans la création des Etats mais mêmes dans leurs relations internationales. Ce lien a été défini par la sentence arbitrale rendue par la Cour permanente d'arbitrage international, dans l'affaire de l'Île de Palmas². Cette sentence prévoit que : « *La souveraineté, dans les relations entre Etats,*

¹ RAZAFINDRASOA Lucie Irène, *Conventions fiscales conclues par République de Madagascar*, Mémoire de fin d'études, Ecole Nationale d'Administration de Madagascar (ENAM), p. 1.

² Cour Permanente d'arbitrage, Sentence arbitrale rendue le 4 avril 1928 par M. Max Huber entre les Etats-Unis et les Pays-Bas dans le litige relatif à la souveraineté sur l'Île de Palmas (Miangas). Cette petite Île situé entre l'Indonésie et les philippines. En 1906, il était visité par un général américain qui trouvait que les Pays-Bas ont également réclamé sa souveraineté sur cet Île. Un accord est encore signé entre les Etats-Unis et les Pays-Bas pour soumettre le conflit à l'arbitrage.

signifie l'indépendance. L'indépendance, relativement à une partie du globe, est le droit d'y exercer à l'exclusion de tout autre Etat, les fonctions étatiques. Le développement de l'organisation nationale des Etats durant les derniers siècles et, comme corollaire, le développement du droit international, ont établi le principe de la compétence exclusive de l'Etat en ce qui concerne son propre territoire, de manière à en faire le point de départ du règlement de la plupart des questions qui touchent aux rapports internationaux... on peut établir que la souveraineté territoriale appartient toujours à un seul Etat, ou dans des circonstances exceptionnelles à plusieurs Etats, à l'exclusion de tout autre»¹. La souveraineté territoriale se caractérise en effet par l'indépendance. Cette sentence ajoute que « La souveraineté territoriale est, en général, une situation reconnue et délimitée dans l'espace, soit par les frontières dites naturelles telles qu'elles sont reconnues par le droit international, soit par des signes extérieurs de démarcation non contestés, soit même par des engagements juridiques intervenus entre voisins intéressés tels que des traités de frontières, soit par des actes de reconnaissance d'Etats établis à l'intérieur de limites déterminées ». Il est nécessaire donc, dans les rapports entre les Etats, de respecter la souveraineté territoriale d'un Etat. Cela veut dire que la condition juridique nécessaire pour reconnaître l'appartenance d'une partie à un Etat déterminé est que ce territoire se trouve soumis à la souveraineté de l'Etat. En effet, une souveraineté territoriale est une souveraineté envisagée dans ses rapports avec le territoire², sur lequel repose la souveraineté fiscale.

Il résulte de ce qui précède qu'en droit constitutionnel, on utilise le terme de la souveraineté de l'Etat et celui de la souveraineté nationale, la première est déterminée en Algérie par l'article 12 de la constitution et la deuxième est déterminée par l'article 6 de la constitution qui désigne que : « La souveraineté nationale appartient exclusivement au peuple ». En tant que le terme de la souveraineté territoriale est utilisé en droit constitutionnel et en droit international, selon cette souveraineté l'Etat a le pouvoir d'agir dans l'espace qui constitue son territoire. Ce dernier constitue un élément fondamental dans la confection de l'Etat et des relations internationales.

¹ - *Ibid*, p. 8.

² - *Ibidem*.

Il est nécessaire de rappeler que l'expression « souveraineté fiscale » ne coïncide pas au mot « souveraineté » entendu au sens traditionnel. Ces notions obéissent à des logiques juridiques différentes¹.

Selon Dominique BERLIN, « *La souveraineté caractérise le pouvoir étatique lui-même, en tant que pouvoir de droit originaire et suprême* ». Dans ce cas, la souveraineté n'est qu'étatique, « *seul l'État dispose de la plénitude des compétences* ». Néanmoins, l'on accole souvent l'expression souveraineté à d'autres qualificatifs « *(économique, spatiale, maritime, fiscale, etc.) afin d'affirmer dans les domaines correspondants la plénitude des compétences de l'État : la somme de ces souverainetés « matérielles » étant égale et s'expliquant par la souveraineté tout court de l'État. S'agissant de la souveraineté fiscale cependant, il semble que cette expression doit être distinguée des autres par sa nature. Si, en effet, souveraineté politique et souveraineté fiscale sont la plupart du temps indissociables, elles peuvent néanmoins ne pas s'identifier l'une à l'autre : la première est toujours réservée à l'État, alors que la seconde n'en est pas une exclusive* »².

Louis Cartou ajoute qu' « *un Etat membre d'une Fédération, un État protégé peuvent exercer une souveraineté fiscale sans être politiquement souverains* »³. Autrement dit, « *Une entité territoriale, bénéficiant ou non de la souveraineté politique, est réputée jouir de la souveraineté fiscale dès lors qu'elle dispose d'un système fiscal présentant deux caractéristiques : une autonomie technique et une exclusivité d'application dans le territoire en question* »⁴. L'autonomie technique suppose qu'il existe une indépendance entre les règles établies aux fins purement fiscales et les autres règles de droit. S'agissant, l'expression « exclusivité d'application » désigne que : « *le système fiscal s'applique, à l'exclusion de tout système concurrent, dans un territoire déterminé où il est l'unique pourvoyeur de ressources fiscales* »⁵. En effet, ces notions

¹-Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et organisations internationales à vocation économique*, Université Paris 12 SDIE, p. 182.

²- Dominique BERLIN, *Droit Fiscal Communautaire*, Paris : Presses Universitaires de France, Collection Droit Fondamental, 1988, p. 55.

³ - Louis CARTOU, *Droit Fiscal International et Européen*, Paris, Dalloz, 1981, pp. 14-15.

⁴ - Gilbert TIXIER, *Droit fiscal international. Que sais-je ?* PUF, 1^{ère} éd, 1986, p. 05.

⁵ - *Ibidem*.

affirment que la souveraineté fiscale ne coïncide pas avec la souveraineté politique¹. La première est comme corollaire de la deuxième.

En vertu de souveraineté fiscale, un Etat peut créer et lever un impôt d'une façon indépendante et selon ses propres critères². D'autant plus, cette souveraineté consiste dans le pouvoir de créer un système d'impôts sur un territoire déterminé ayant une autonomie (technique et budgétaire) par rapport aux autres systèmes susceptibles d'entrer en concurrence avec lui, et de l'appliquer par les autorités compétentes (administratives ou judiciaires)³. Chaque système fiscal a ses spécificités et ses méthodes d'application⁴. De plus, l'Etat qui détient une souveraineté fiscale peut édicter des règles de contrôle fiscal.

Il y a une habilitation dans la détermination librement de ces règles. Dans son sens elle réunit, pour un impôt ou bien l'ensemble d'impôts, le pouvoir fiscal et la compétence fiscale. Le premier peut être défini comme la possibilité de lever l'impôt au profit de l'Etat ou des collectivités locales. Tandis que la deuxième est le droit d'édicter des règles fiscales dans les limites fixées par la constitution et les traités internationaux⁵.

¹ - Aux Etats fédéraux les propriétaires de la souveraineté et de la souveraineté fiscales ne constituent pas la même autorité que rarement. L'exercice de la souveraineté politique revient généralement à l'Etat fédéral, en tant que l'exercice de la souveraineté fiscale revient à l'Etat fédéré. Ce dernier Etat bénéficie d'une souveraineté fiscale indépendante, ce qui le donne le droit à lever des impôts locaux distincts de ceux levés par l'Etat fédéral. En ce sens V. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *op.cit.*, p.184. D'ailleurs, les problèmes de double imposition naissent à raison des impositions locales subsistent malgré l'existence des conventions fiscales, car les dispositions de ces dernières s'appliquent aux impôts fédéraux et n'ont pas aux impôts locaux. L'article 2 de la convention fiscale conclue entre la France et les Etats-Unis prévoit que : « *Les impôts auxquels s'applique la présente convention sont :...les impôts fédéraux sur le revenu prévus par l' (Internal Revenue Code) En ce qui concerne les Etats-Unis à (l'exclusion des prélèvements de sécurité sociale)...* ». La convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique 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 du 31 août 1994 modifiée par les avenants des 31 du 8 décembre 2004 et du 13 janvier 2009, p. 1. Cette convention est disponible sur le site qui suit :

http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1835/fichedescriptive_1835.pdf

² -Il faut distinguer, dans le sujet de souveraineté, entre l'impôt réel et l'impôt personnel ; pour le premier la souveraineté s'exerce au niveau géographique du territoire, en tant que pour le deuxième le critère de résidence est dominant.

³ -L.CARTOU, *op.cit.*, pp. 15-16.

⁴ - SADKI OURAMDANE, *La concurrence fiscale et les investissements directs étrangers*, mémoire de magister en sciences économiques, Université Mouloud Mammeri TIZI-OUZOU, 2014, p. 3.

⁵ - Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *op.cit.*, p. 188.

L'exercice de cette souveraineté peut entraîner des cas de double imposition et des discriminations fiscales¹. Elle constitue donc une source de problèmes fiscaux internationaux. Car par la jouissance de cette souveraineté, chaque Etat applique ses propres règles par l'adoption d'une législation de son choix sans tenir compte des législations des autres Etats. En plus, l'émergence de la mondialisation de l'économie, l'ouverture de plusieurs Etats au marché mondial, l'internationalisation des échanges constituent un facteur à l'existence de ces problèmes. Ces dernières naissent de l'opposition entre la souveraineté fiscale et la mondialisation de l'économie.

Supposant qu'un Etat « A » impose les revenus réalisés par une personne sur le critère de résidence et un Etat « B » impose ces mêmes revenus sur le critère de la source, dans le cas où la personne résidente en « A » et réalisant des revenus en « B ». Il résulte de l'application de la législation de ces deux Etats une double imposition. En effet, soit le contribuable est soumis à une obligation fiscale limitée lorsqu'il n'est imposé que sur les seuls revenus de source nationale ; ou bien à une obligation fiscale illimitée lorsque le résident est imposé sur l'ensemble des revenus dont il dispose, sans distinguer selon qu'ils sont de source nationale ou étrangère. Dès lors que la souveraineté fiscale confère à l'Etat la compétence de soumettre à l'impôt national des transactions réalisées hors son territoire. On trouve ce cas en Algérie en matière de l'IRG, où l'Etat peut imposer les revenus de source étrangère réalisés par ses résidents. On peut imaginer le cas d'une personne qui réside en Algérie et réalise des revenus à

¹- La non-discrimination est prévue par l'article 24 du Modèle de l'OCDE. Par cette clause les conventions fiscales protègent les contribuables soit des personnes physiques ou bien des personnes morales existant à une situation fiscale analogue contre une discrimination fiscale pratiquée par l'autre Etat. Cet article prévoit que : « *Les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1, aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.*

2. *Les apatrides qui sont des résidents d'un État contractant ne sont soumis dans l'un ou l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de l'État concerné qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence.*

3. *L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant n'est pas établie dans cet autre État d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre État qui exercent la même activité. La présente disposition ne peut être interprétée comme obligeant un État contractant à accorder aux résidents de l'autre État contractant les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents... ».*

l'étranger. Cela donne le droit à l'Etat algérien d'imposer l'ensemble de ses revenus mêmes ceux de source étrangère.

Pour qu'un Etat bénéficie d'une souveraineté fiscale ; il faut l'existence des conditions¹ :

a. Il faut que le système fiscal ;

- Soit indépendant par rapport aux systèmes des autres Etats ;

- Soit élaboré par des organes compétents ;

- Soit destiné à alimenter le budget de l'Etat et ses collectivités locales ;

- Contient en lui-même ou par référence à d'autres textes, toutes les dispositions nécessaires à sa mise en œuvre (les dispositions relatives à l'assiette, recouvrement, taux, contrôle fiscal, etc.)

b. Il revient à l'Etat le pouvoir d'appliquer ce système fiscal dans les limites de son territoire.

Il existe plusieurs critères à partir desquels les Etats exigent des impôts : la résidence, la nationalité, la source des revenus, le lieu d'exercice de l'activité et l'implantation des biens immeubles. Cependant la souveraineté fiscale d'un Etat connaît des limites là où commence la souveraineté des autres.

Sous-section 2 : Les limites au respect de la souveraineté fiscale de l'Etat

Il faut convenir que « *chaque souveraineté ne peut légiférer, réglementer ou poursuivre que dans les limites de son propre territoire* »². Le principe de souveraineté suppose qu'un lien existe entre le revenu et l'Etat qui applique son droit d'imposition. L'Etat ne peut appliquer ce droit sur un revenu réalisé totalement dans un autre Etat. Néanmoins, en raison du mouvement des personnes, des biens et des capitaux, l'Etat de la source ou de la résidence peut utiliser son droit d'imposition dans différents Etats. Ainsi l'existence des conventions fiscales répartit ce droit entre les Etats contractants.

La territorialité de l'IBS implique que cet impôt est exigible dans le territoire où s'exerce la souveraineté fiscale qui se confond avec la souveraineté de l'Etat, laquelle

¹ - J.C.P. éd. dr.fis.int, Fasc 301, 1992, p. 5.

²- Bulletin officiel des finances publiques du 29/03/2013, CTX Contentieux de l'assiette de d'impôt-dispositions communes- applicabilité des textes fiscaux dans le temps et l'espace, Direction générale des finances publiques, France, p. 9.

est déterminée par l'article 13 de la constitution algérienne¹. Or, La souveraineté fiscale a une notion spécifique qui doit être distinguée de celle de la souveraineté politique². Ce principe est un aspect parmi les aspects de la souveraineté fiscale. Dans le cas de dérogation de ce principe, l'Etat peut également réserver l'exercice de sa souveraineté fiscale hors son territoire national. Mais par l'application des conventions fiscales et afin d'éviter les doubles impositions ; chaque Etat contractant peut renoncer à une partie de sa souveraineté fiscale et ne peut dans certains cas imposer les bénéfices réalisés sur son territoire. Il s'agit à titre d'exemple de l'article 12 de la convention Modèle de l'OCDE qui prévoit que : « *Les redevances provenant d'un Etat contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat* ». C'est-à-dire, en matière de redevances, l'Etat de la source renonce à son droit d'imposition au profit de l'Etat de résidence.

Néanmoins, la fiscalité consiste un domaine où les Etats maintiennent leur souveraineté. Elle reste, sur le plan juridique, un attribut de la souveraineté nationale³. « *L'impôt est non seulement la marque fondamentale de la souveraineté, mais aussi l'instrument privilégié de la souveraineté* »⁴.

« La souveraineté de chaque État se trouve limitée par celle des autres États »⁵. Un Etat n'a pas le pouvoir de légiférer au-delà de ses frontières. En effet, si un Etat peut exercer un pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, il ne peut l'exercer à l'extérieur de son territoire⁶. Cette souveraineté est limitée encore en cas d'intégration à une organisation internationale⁷ ou à une union, tel est le cas de la communauté européenne où les Etats souverains acceptent de perdre une partie de leurs souverainetés. La souveraineté fiscale peut dépendre également d'accords

¹ -La constitution de 1996 modifiée par la loi n° 02-03 du 10 avril 2002, loi n° 08-19 du 15 novembre 2008 et la loi n° 16-01 du 6 mars 2016, JORA n°14 du 7 mars 2016.

² -Il existe également une souveraineté dite nationale dans le rapport de l'Etat avec les personnes privées et une souveraineté dite internationale dans sa relation avec les autres Etats.

³ - OURAMDANE Sadki, *op.cit.*, p. 20.

⁴ - J. BUISSON, « *Impôts et souveraineté* », Archives de philosophie du droit, 2002, n°46, p.25, cité par Kamal Lagtati, Les succursales en droit international et européen, archives Hal, Université d'Auvergne, 2011, n° 312, p.319.

⁵ - El Hadji Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse de doctorat, Université Paris-Est, 2011, p. 411.

⁶ -*Ibid*, p. 416.

⁷ -En France un ministre de finances a déclaré que la souveraineté fiscale doit rester nationale...il n'y aura pas de Schengen fiscale.

internationaux spéciaux, comme l'OCDE¹. Mais l'interdiction d'exercer une souveraineté à l'extérieur du territoire est-elle absolue ?

On peut trouver une réponse à cette question dans le domaine économique. Les contribuables veulent souvent élargir leurs activités au-delà du territoire national².

« Si l'espace économique transcende les frontières, l'espace fiscal demeure encore quant à lui, largement enfermé au sein des espaces politiques »³. Cette extension économique permet à plusieurs entreprises ou aux opérateurs économiques de faire des investissements hors les frontières. Et si le principe de souveraineté octroie le droit à l'administration fiscale de vérifier les entreprises sises sur le territoire national, il lui l'interdit de l'exercer au-delà de ses frontières⁴. Certes, il est impossible à cette administration et en absence de conventions fiscales de recouvrer ou de poursuivre les revenus réalisés à l'extérieur de son territoire. Ce qui rend le contrôle effectué par l'administration de plus en plus difficile, surtout devant la complexité des opérations en matière de prix de transfert⁵. Toutefois, les conventions fiscales prévoient la possibilité de recours à l'assistance entre les administrations fiscales des deux Etats contractants. Cette assistance revêt principalement deux formes : l'assistance à l'assiette (l'échange de renseignements) et l'assistance au recouvrement. Elle permet de renforcer le contrôle des transactions transfrontalières. Pour atteindre ce but, il faut que chaque Etat dispose d'un réseau des conventions fiscales y compris des conventions multilatérales. Mais la

¹ - Michel LAGARDE, *Notions de base en droit fiscal*, Cours de droit fiscal, 2013-2014, France, p. 16.

² - Il faut noter premièrement que par une dérogation au principe de territorialité, l'Etat peut tenir en compte, pour le calcul de l'impôt exigible, les bénéfices réalisés à l'étranger. Donc, l'exercice de la souveraineté s'étend hors le territoire. Pour plus d'informations sur ce développement V. la 2 partie de cette thèse.

³ - M. BOUVIER, « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention?* – Editorial », RFFP, n° 110 : *L'évasion fiscale internationale*, avril 2010, pp. 1-2. Cité par El Hadji Dialigué, *op.cit.*, p. 403.

⁴ - E. Dialigué BA, *op.cit.*, p. 263.

⁵ - Les dispositions régissant le prix de transfert en Algérie sont introduites par les lois de finances pour 2009 et 2010. « ... les bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise exploitée en Algérie, mais n'ont pu l'être du fait des conditions différentes, sont inclus dans les bénéfices imposables de cette entreprise. Ces règles s'appliquent également aux entreprises liées et exploitées en Algérie Les produits à intégrer à l'assiette imposable sont ceux indirectement transférés aux entreprises situées hors d'Algérie par le biais :

- de la majoration ou de la diminution des prix d'achat ou de vente ;
- du versement de redevances excessives ou sans contrepartie ;
- de l'octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit ;
- de la renonciation aux intérêts stipulés par les contrats de prêt ;
- de l'attribution d'un avantage hors proportion avec le service obtenu ;
- ou de tous autres moyens ». V. Art 141 bis du CIDTA.

création d'un ordre fiscal mondial peut constituer une atteinte importante à la souveraineté des Etats. Car ces derniers peuvent refuser les décisions provenant des autorités administratives et juridictionnelles instituées au sein de cet ordre¹. De même, la construction d'un Europe fiscale peut contrarier la souveraineté des Etats membres², car l'impôt est un instrument très important de la souveraineté d'un Etat. « *Un Etat ne peut vivre librement que s'il peut imposer librement* »³.

L'Algérie a signé une trentaine de conventions bilatérales préventives de double imposition, traitant également l'échange de renseignements et l'assistance au recouvrement⁴. Toutefois les dispositions prévoyant cet échange ne sont toujours pas intégrées dans la législation fiscale interne⁵. « *Il a fallu attendre la loi de finances pour 2015 pour déceler une légère avancée* »⁶. En effet, la mise en œuvre des conventions comportant cet échange est prévue par l'article 79 de cette loi : « *Les banques, les établissements financiers, les sociétés d'investissement, les fonds communs de placement, les sociétés d'assurances et toute autre société ou organisme financier, sont tenus de communiquer à la direction générale des impôts, dans les formes et délais requis, les informations concernant les contribuables des Etats ayant conclu avec l'Algérie un accord d'échange de renseignements à des fins fiscales* »⁷. Il faut noter que la plupart des conventions fiscales conclues par l'Algérie sont signées avec les pays européens⁸. Ce nombre traduit le volume des relations économiques qui lie l'Algérie avec ces pays. Ainsi la trentaine de conventions signées par l'Algérie ont un caractère bilatéral. Donc, il fallait à l'Etat algérien de passer à la conclusion des conventions multilatérales pour renforcer leur réseau conventionnel. On peut citer un seul exemple de conventions à caractère multilatéral, il s'agit de la convention avec les Etats

¹ - El Hadji Dialigué BA, *op.cit.*, p. 416.

² - K.LAGTATI, *op.cit.*, n°319, p. 319.

³ - M. CHRETIEN, *A la recherche du droit commun fiscal international. Etudes de droit positif à partir de la jurisprudence des Cours internationales*, Paris, Recueil Sirey, 2955, p. 18. Cité par- El Hadji Dialigué BA, *op.cit.*, p. 6.

⁴ - Le total des conventions conclues par l'Algérie atteint 34, 14 avec les pays arabes, 15 avec les pays européens, 3 avec des pays asiatiques, une avec l'Afrique du sud et une avec un seul pays américain (Canada).

⁵ - Bachir YELLES CHAOUICHE, *L'échange de renseignements en matière fiscale : le cas de l'Algérie*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°1, 2015, Larcier, p. 170.

⁶ - *Ibidem*.

⁷ - Art. 79 de la loi de finances pour 2015, JORA n°78 du 31 décembre 2014, p. 28.

⁸ - Il existe 15 conventions fiscales signées avec les pays européens ; il s'agit : de l'Autriche, Allemagne, Belgique, Bosnie, Bulgarie, France, Espagne, Italie, Portugal, Royaume Uni, Roumanie, Russie, Suisse, Turquie et l'Ukraine.

membres de l'Union du Maghreb arabe qui remplace les conventions de non double imposition conclues avec la Tunisie, la Lybie, le Maroc et la Mauritanie¹.

Le partage d'informations fiscales peut exercer également entre l'Algérie et les Etats-Unis qui ont signé, le 13 octobre 2015, avec notre pays un accord² en vue d'améliorer le respect des obligations à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers « FATCA »³. Il est le premier signé avec un pays de l'Afrique du Nord. En dépit de l'absence d'une convention fiscale éliminant la double imposition liante ces deux Etats, cet accord constitue un pas vers une coopération bilatérale en matière fiscale qui permet de lutter contre l'évasion fiscale internationale⁴.

L'article 2 de cet accord oblige l'Algérie d'échanger chaque année les renseignements obtenus⁵ avec les Etats-Unis de manière automatique. Mais la réciprocité n'est pas prévue dans cet accord. Selon Bachir YELLES Chaouche « *on est donc en présence d'un accord très peu respectueux de la souveraineté nationale* »⁶. Cependant, l'Etat contractant ne peut agir dans l'échange de renseignements que dans les limites liées à sa souveraineté fiscale. Dès lors, l'Etat ne peut pas, par exemple, fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale. En effet, l'article 26 de la

¹ - JORA. n° 06 du 6 février 1991, p. 215.

² - Convention entre l'Algérie et les Etats-Unis d'Amérique, JORA du 18 décembre 2016, n° 74, p. 3.

³-Les Etats-Unis d'Amérique ont adopté des dispositions communément appelées Foreign Account Tax Compliance Act « FATCA », lesquelles introduisent un régime de déclarations pour les institutions financières à l'égard de certains comptes. La loi « FACTA » est devenu une norme mondiale afin de réduire l'évasion fiscale à l'étranger.

⁴- L'ancienne ambassadrice américaine en Algérie Mme Polaschik a déclaré que l'accord représentait "une étape importante dans la coopération entre les deux pays pour lutter contre l'évasion fiscale à l'étranger". « *En travaillant ensemble pour améliorer la transparence et le partage de l'information financière, non seulement nous dissuadons le non respect des obligations fiscales, mais nous construisons un système financier mondial plus fort, plus stable et plus responsable au profit de nos deux pays*". V. à ce propos, <http://www.aps.dz/economie/29970-l-alg%C3%A9rie-et-les-etats-unis-signent-%C3%A0-alger-un-accord-sur-le-partage-d-informations-fiscales>, l'année 2015-2016.

⁵-Les renseignements qui doivent être obtenus et échangés, pour chaque compte américain déclarable à chaque institution financière déclarante algérienne sont visés au paragraphe 2 du deuxième article du Décret présidentiel n°16-328, ils consistent à titre d'exemple : Le nom, l'adresse et le NIF américain de chaque personne américaine qui est en titulaire de ce compte.

⁶-YELLES CHAOUCHE Bachir, *Fuite de capitaux, évasion et fraude fiscales internationales. Les résistances aux solutions*, Le quotidien EL WATAN, n° 8171 du 10 août 2017, pp. 16-17.

convention Modèle de l'OCDE a énuméré dans son paragraphe 3 ces limites¹. De plus, une autre technique peut limiter la souveraineté de l'Etat, il s'agit d'un contrôle fiscal à l'étranger². Cette procédure permet aux agents de l'Etat requérant de participer au contrôle fiscal effectué dans l'Etat requis dans la mesure où la législation de ce dernier le permet. Mais l'Algérie ne connaît pas ce genre de contrôle.

On peut constater que si les Etats conservent leur souveraineté fiscale, ils admettent en même temps l'influence des considérations internationales sur leurs régimes fiscaux internes³. Cela veut dire, que la conception classique strictement autonome de la souveraineté a été quelque peu tempérée au fil du temps⁴.

Malgré la limitation de la souveraineté fiscale, elle reste une protectrice aux intérêts financiers de chaque Etat.

Chapitre 2 : Le champ d'application du principe de territorialité de l'IBS

La détermination du champ d'application de l'imposition des bénéficiaires des sociétés est fonction, d'une part du lieu de réalisation de ces bénéficiaires, et d'autre part, de la nature et de la forme des sociétés.

Les sociétés algériennes soumises à l'IBS ne seront redevables de l'impôt algérien que sur les bénéficiaires qui trouvent leur source en territoire algérien.

Dans ce chapitre, on traitera dans la section 1 : Le territoire fiscale algérien, et dans la section 2 : Les sociétés soumises à l'IBS.

¹ -Art 26/3 : « a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;
b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant ;
c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public ».

² -v. p. 295 de la présente thèse.

³ - RAZAFINDRASOA Lucie Irène, *op.cit.*, p. 56.

⁴ - La souveraineté fiscale est considérée comme effectuée en toute autonomie, « lorsque le système fiscal est mis en œuvre avec la seule référence à des textes législatifs ou réglementaires émanant des autorités de ce pays, en ce qui concerne notamment les règles d'assiette, de liquidation, de recouvrement, de contentieux et de contrôle ». M.BENSAHLI, *op.cit.*, pp. 68 et 69.

Section 1 : Le territoire fiscal algérien

Au cœur de la territorialité se trouve le territoire¹. Le principe de territorialité recouvre l'identification du champ d'application territorial des compétences ; mais on relève autant un lien, « un point de rattachement » entre le territoire et le droit qui va s'appliquer sur ce territoire. Le rattachement à un territoire protège les intérêts financiers des Etats. D'ailleurs, les juristes considèrent que l'Etat et le territoire sont des éléments étroitement liés².

Le principe de territorialité peut être défini donc, comme le « *postulat selon lequel le droit en vigueur dans un territoire, d'une part, est seul applicable dans ce territoire, d'autre part, n'a pas d'effet hors de ce territoire* »³. Cette détermination englobe à la fois un « cadre » et une « limite ». Il est nécessaire donc de déterminer la notion du territoire fiscal algérien. On ne peut pas imaginer un Etat sans territoire.

Sous-section 1 : la définition selon le droit interne

Aux termes de l'article Art. 1^{er} du code des douanes : « *Le territoire douanier lieu d'application du présent code, comprend le territoire national, les eaux intérieures, les eaux territoriales, la zone contiguë et l'espace aérien qui les surplombe* ».

« *Toutefois des zones franches soustraites à tout ou partie de la législation et de la réglementation en vigueur peuvent être constituées, dans le territoire douanier, dans les conditions déterminées par la loi* »⁴. Il ressort de cet article que le territoire se compose de trois éléments : l'espace terrestre, l'espace aérien et les eaux territoriales. Le Code des douanes a donc délimité le territoire fiscal dont ces limites ne coïncident pas avec celles où s'exerce la souveraineté politique⁵.

Concernant les eaux territoriales l'article 7 du code maritime précise que : « *le domaine public maritime comprend le domaine public maritime naturel et le domaine public maritime artificiel le domaine public maritime comprend :*

¹ -L.LEBON, *op.cit.*, n°19, p. 18.

² -*Ibid.*, n°08, p. 10.

³ -CORNU G., *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, Quadrige, Paris, PUF, 9^{ème} édition, 2011. Cité par L.LEBON, *op.cit.*, n°18, p. 16.

⁴ -Art. 2 code des douanes.

⁵ -B.YELLES CHAOUICHE, Cours de fiscalité internationale, *op.cit.*, p. 6.

*-les eaux territoriales et le sol et le sous-sol de la mer territorial ;
-les eaux intérieures qui se situent en deçà de la ligne à partir de laquelle est mesurée la mer territoriale ; elles comprennent les baies, les rivages de la mer qui englobent la zone littorale recouverte par les lacs... »¹.*

Dans ces eaux territoriales l'Etat algérien dispose de droits souverains, comme sur son territoire propre et ses eaux intérieures.

La largeur des eaux territoriales est fixée à douze (12) milles marins nautiques², elle est comptée à partir de la ligne de base, selon l'article 1^{er} du décret n° 84-181: « *la largeur des zones maritimes sous juridiction nationale, notamment de la mer territoriale, est mesurée à partir des lignes de bases droites et des lignes de fermetures des bales* »³. Cette distance de 12 milles a été retenue par le droit international en vertu la Convention sur le Droit de la Mer.

L'Algérie a institué, par décret présidentiel⁴, une zone contiguë à sa mer territoriale d'une étendue de vingt quatre milles marins, calculée à partir des lignes de base de la mer territoriale. A l'intérieur de cette Zone un droit de contrôle est exercé conformément aux articles 33 et 303 de la convention des Nations unies sur le droit de la mer de 1982, en vue de prévenir les infractions à ses lois et règlements douaniers, fiscaux, sanitaires ou d'immigration sur son territoire ou sa mer territoriale.

Sous-section 2 : La définition selon le droit international

Le droit international plus précisément la Convention des Nations Unies sur le droit de la mer (CNUDM)⁵ a déterminé les éléments composant le territoire. Il s'agit de la Zone économique exclusive et le plateau continental.

La Zone économique exclusive est définie par l'article 55 de la CNUDM comme suit : « *... est une Zone située au-delà de la mer territoriale et adjacente à celle-ci,*

¹ -L'article 7 de l'ordonnance n° 76-80 du 23 octobre 1976 portant code maritime susvisée, et rédigé et modifié par l'article 4 de loi n° 98-05, J.O.R.A du 27 juin 1998, n°47, p. 3.

² -Le décret n° 63-403 du 12 octobre 1963 a fixé la largeur à 12 milles marins nautiques, JORA n°76, 25 octobre 1963, p. 1038

³ -L'article 1^{er} du décret n° 84-181 du 4 août 1984 définissant les lignes de bases à partir desquelles est mesurée la largeur des zones maritimes sous juridiction nationale, JORA n°32, du 07 août 1984, p. 813.

⁴ -Décret présidentiel n° 04-344 du 23 Ramadhan 1425 correspondant au 6 novembre 2004 instituant une zone contiguë à la mer territoriale, JORA n° 70, 7 novembre 2004, , p. 4.

⁵ - CNUDM ; La Convention des Nations Unies sur le droit de la mer a été signé le 10 décembre 1982 et entrée en vigueur le 16 novembre 1994 après ratification de 60 Etat, l'Algérie a ratifié cette convention le 11 juin 1996.

soumise au régime juridique particulier établi par la présente partie, en vertu duquel les droits et la juridiction de l'Etat côtier et les droits et libertés des autres Etats sont gouvernés par les dispositions pertinentes de la présente Convention ». Elle s'étend au maximum à 200 milles marins des lignes de base à partir desquelles est mesurée la largeur de la mer territoriale¹.

*« Dans la zone économique exclusive, l'État côtier a : des droits souverains aux fins d'exploration et d'exploitation, de conservation et de gestion des ressources naturelles, biologiques ou non biologiques, des fonds marins et de leur sous-sol, ainsi qu'en ce qui concerne d'autres activités tendant à l'exploration et à l'exploitation de la zone à des fins économiques, telles que la production d'énergie à partir de l'eau, des courants et des vents »*².

La même convention reconnaît, dans son article 60.2, à l'Etat côtier le droit d'appliquer exclusivement une juridiction fiscale et douanière sur les activités, les personnes qui se trouvent à l'intérieur de cette zone économique (ZEE)³.

Le plateau continental selon l'article 76 de CNUDM comprend les fonds marins et leur sous-sol au-delà de sa mer territoriale, sur toute l'étendue du prolongement naturel du territoire terrestre de cet Etat jusqu'à 200 milles marins des lignes de base à partir desquelles est mesurée la largeur de la mer territoriale. L'Etat côtier exerce également sur ce plateau des droits souverains aux fins de son exploration et l'exploitation de ses ressources naturelles⁴.

En effet, toutes les activités et opérations réalisées sur la Zone économique exclusive ou bien sur le plateau continental sont normalement passibles de l'impôt algérien.

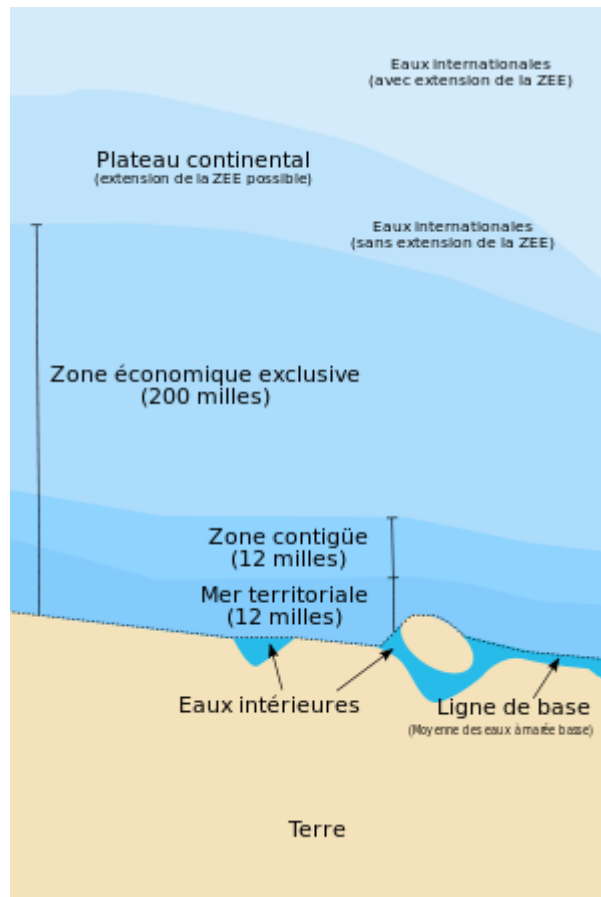
La photo ci-dessous représente les Zones maritimes du droit international de la mer :

¹ -L'article 57 de la Convention des Nations Unies sur le droit de la mer.

² -L'article 56 de la Convention des Nations Unies sur le droit de la mer.

³-Dès l'instant où l'Etat algérien exerce sa souveraineté sur lesdites Zones, les opérations qui s'y effectuent deviennent imposables.

⁴ -L'article 77 de CNUDM.



Source : <https://www.google.com/search?q=plateau+continental&tbm>

On va également étudier la définition donnée au territoire par les conventions conclues par l'Algérie, notamment les conventions fiscales.

Il faut rappeler selon les termes de l'article 132 de la constitution algérienne que :
« Les traités ratifiés par le Président de la République, dans les conditions prévues par la Constitution, sont supérieurs à la loi ».

Pour bien comprendre la définition conventionnelle du terme « territoire » on va prendre l'exemple de la convention relie l'Algérie et la Chine.

L'article 3 de cette convention fiscale stipule que : *« le terme « Algérie » désigne le territoire de la République algérienne démocratique et populaire, y compris la mer territoriale et au delà de celle-ci, les zones maritimes sur lesquelles la République algérienne démocratique et populaire exerce conformément à sa législation nationale et au droit international, ses droits souverains, ou sa juridiction aux fins de l'exploration et l'exploitation des ressources naturelles, biologiques et non biologiques, du lit de la*

mer, de son sous-sol et des eaux sur-jacentes »¹. On estime que cet article a cité tous les éléments constituant le territoire visé par le droit interne et le droit international, notamment quand il est complété par la phrase suivante « *sur lesquelles la République algérienne démocratique et populaire exerce conformément à sa législation nationale et au droit international, ses droits souverains, ou sa juridiction* ». Il faut noter que cette définition est utilisée dans toutes les conventions fiscales dont l'Algérie est partie. Or, ces mêmes dispositions figurent dans la définition du terme « Chine » ont ajouté le mot « **tout** » le territoire de la République populaire de Chine, ce qui n'est pas le cas pour le terme « Algérie ». Le tout, englobe donc l'espace terrestre, aérien et maritime. Pour l'Algérie cette convention a utilisé le territoire *de la République algérienne démocratique et populaire*. Cependant, d'après l'article 1^{er} du code des douanes le territoire algérien englobe tous ces espaces cités y compris l'espace aérien. En effet, le territoire de l'Etat comporte le territoire terrestre, aérien et maritime ce dernier englobe les eaux intérieures et les eaux territoriales qui sont soumis à un régime juridique et la zone contiguë qui est soumis à un autre régime juridique². Cela est prévu dans les deux alinéas de l'article 12 de la constitution algérienne : « *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'application des conventions fiscales dans l'espace est déterminée, dans la plupart de ces conventions, par les lieux sur lesquels les deux Etats contractants appliquent leurs souverainetés politiques. En effet, l'Etat contractant applique les dispositions conventionnelles sur tout le territoire où y exerce sa souveraineté politique. Cependant, cette règle peut connaître des exceptions. Car l'Etat peut exclure certaines zones du champ d'application territoriale de la dite convention. En effet, ces zones constituent une partie du territoire en question, elles ne sont pas soumises aux conventions fiscales

¹ - Convention entre l'Algérie et la Chine en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, J.O.R.A. du 17 juin 2007, n° 40, p. 4.

² - سهيلة قمودي، مجال السيادة البحرية الجزائرية حسب المادة 12 من دستور 1996، مجلة الاجتهاد القضائي، العدد الرابع، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص.242.

³ - Art 12 de la constitution algérienne de 1996, JORA n° 76 du 8 décembre 1996 modifié par la loi n° 02/03 du 10 avril 2002, JORA n° 25 du 14 avril 2002 et par la loi n° 08/19 du 15 novembre 2008, JORA n° 63 du 16 novembre 2008. Les constitutions de la république algérienne ont utilisé le terme « espace » au lieu de celui du « territoire ».

conclues par les Etats à qu'elles appartiennent¹. L'exemple des Etats Unis peut bien éclairer cette idée. L'article 3 de la convention fiscale conclue avec la France stipule que : « *Le terme " Etats-Unis " désigne les Etats-Unis d'Amérique, mais ne comprend pas Porto Rico, les îles vierges, Guam ni aucun autre territoire ou possession des Etats-Unis. Dans son acception géographique, il désigne les Etats membres et le district de Columbia y compris la mer territoriale adjacente ces Etats membres, et au-delà de celle-ci les zones sur lesquelles, en conformité avec le droit international, les Etats-Unis d'Amérique ont des droits souverains aux fins de l'exploration et de l'exploitation des ressources naturelles des fonds marins de leur sous-sol et des eaux surjacentes* »². En effet, la zone de Porto Rico par exemple n'est pas concernée par les conventions fiscales conclues par les Etats-Unis. Il en est de même pour les îles Caïmans qui sont un territoire d'outre-mer du Royaume-Uni. Ces îles bénéficient d'une souveraineté fiscale autre que celle de Royaume-Uni. De plus, plusieurs économistes considèrent ces îles comme un paradis fiscal³.

L'exclusion peut être s'expliquer d'une part par des motifs purement fiscaux, notamment en ce qui concerne les territoires formant des paradis fiscaux. D'ailleurs, dans ces territoires, le prélèvement est faible ou nul. Il n'y pas question d'y appliquer des conventions préventives de double imposition. Cependant, le rôle des conventions ne se limite pas à régler le problème de double imposition. Certes, les conventions ont comme autre but de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale internationale. On peut dire que ces territoires n'ont pas besoin de conclure des conventions de ce type. De plus, ces territoires jouissent d'une souveraineté fiscale autonome.

D'autre part, ça se peut l'exclusion du champ d'application ce fait en raison des problèmes particuliers. C'est le cas de la convention entre la Tunisie et la Norvège

¹-BERNARD CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, Presse universitaire de France, 2^{ème} édition, 2006, p. 238.

²-Art. 3 de la convention conclue entre la e France et les Etats-Unis d'Amérique den date du 31 août 1994 modifiée par les avenants des 31 du 8 décembre 2004 et du 13 janvier 2009, p. 2.

³-De son coté l'OCDE a publié trois listes de paradis fiscaux « hiérarchisés d'après leur opacité : la liste noire (ex : la Malaisie), la liste grise qui comporte plus de 40 pays (ex : Singapour) et la liste blanche des pays irréprochables (ex : France) ». V. M .Lagarde, *op.cit.*, p. 23.

signée le 31 mai 1978, qui exclut certains territoires de leur champ d'application, il s'agit à titre d'exemple les possessions norvégiennes situées hors d'Europe¹.

En revanche, les deux Etats contractants peuvent élargir le champ d'application territorial de la convention fiscale par l'intégration d'une clause d'extension. En effet, l'article 29 du Modèle de l'OCDE prévoit que : « *La présente convention peut être étendue, telle quelle ou avec les modifications nécessaires, [à toute partie du territoire de (l'Etat A) ou de (l'Etat B) qui est spécifiquement exclue du champ d'application de la convention ou] à tout autre Etat ou territoire dont (l'Etat A) ou (l'Etat B) assume les relations internationales, qui perçoit des impôts de caractère analogue à ceux auxquels s'applique la convention* ». Il résulte de ce qui précède que le territoire fiscal selon les conventions de non double imposition ne constitue pas toujours le même territoire ou s'exerce la souveraineté politique.

Section 2 : Les sociétés soumises à l'IBS

Le code de commerce contient une multitude de formes de sociétés fondées essentiellement sur la responsabilité des associés qui la composent². Ces associés sont engagés d'une façon limitée ou bien illimitée successivement dans les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes. Le régime fiscal des entreprises algériennes variera, en conséquence, selon qu'il s'agit d'une « société transparente », telle qu'une SNC, ou d'une « société opaque », dont l'exemple type est la société par actions.

L'impôt sur les bénéfices des sociétés est établi au nom des personnes morales au lieu de leur siège social ou de leur principal établissement³.

C'est un impôt établi sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les bénéfices des sociétés et autres personnes morales.

Dans ce contexte il faut distinguer entre les sociétés qui relèvent obligatoirement de l'impôt sur les bénéfices des sociétés et celles qui ne sont que par option. Mais avant de traiter ce champ d'application il faut chercher la notion du terme « bénéfice », existe-t-il une définition de ce terme en droit algérien ?

¹ - Article 3 de la convention fiscale entre la Tunisie et la Norvège. Cette convention est entrée en vigueur le 21 décembre 1979. V. S. AIS, *op.cit.*, p. 90.

² - Bulletin d'information fiscale, Régime fiscal des dirigeants de sociétés, n°01/20110, DGI, p. 3.

³ - V. l'article 149 du CIDTA.

Le droit algérien, ne donne aucune définition au terme bénéfice¹. Toutefois, le droit fiscal a déterminé le bénéfice imposable² ainsi que le bénéfice net³. Même dans les conventions fiscales cette définition n'existe plus. Cette expression doit être néanmoins comprise dans un sens large et comprend en effet tous les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise⁴. Toutefois, l'article 7 du Modèle de l'OCDE précise dans son alinéa 7 que « *lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenus traités séparément dans d'autres articles de la présente convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article* ». C'est-à-dire dans ce cas, ces autres articles s'appliquent et non l'article 7. Ils prévalent sur les dispositions de l'article 7. Ne font donc pas partie du bénéfice régi par cet article, tous les revenus de l'entreprise qui sont traités par d'autres articles tel est le cas pour les dividendes, où ces derniers sont traités séparément dans l'article 10 du Modèle de l'OCDE⁵. Autre mot dit, que l'article 7 s'applique uniquement aux revenus industriels et commerciaux qui se différencient aux autres catégories de revenus couverts par d'autres articles⁶.

Sous-section 1 : Les sociétés relevant obligatoirement de l'IBS

L'article 136 du CIDTA a déterminé le champ d'application de l'IBS. Il a disposé que « *Sont soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés : les sociétés quels que soient leur forme et leur objet à l'exclusion de...* ». Toutefois, l'expression quelle que

¹-Le bénéfice ou le profit (même en anglais c'est profit), l'inverse est appelé déficit. On peut généralement dire que le bénéfice consiste au résultat comptable positif d'une entreprise durant un exercice de 12 mois. Cela ne se coïncide pas avec l'expression chiffre d'affaires. Cette dernière est définie par l'article 217 du CIDTA comme suit : « *Le chiffre d'affaires s'entend du montant des recettes réalisées sur toutes opérations de vente, de service ou autres entrant dans le cadre de l'activité précitée...* ».

²-« Le bénéfice imposable est le bénéfice net, égal à la différence entre les produits perçus et les charges supportées par une entreprise », en ce sens V. Guide des contribuables relevant des CDI, Direction des relations publiques et de la communication, p. 6.

³-« *Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminué des suppléments d'apport et augmenté des prélèvements effectué au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés* ». V.art.140.al.2 du CIDTA.

⁴- DANIEL de Vries Reilingh, *Manuel de droit fiscal international*, Weblaw, 2012, n°14.4.1, p. 131.

⁵- L'article 10 du MC OCDE dans son alinéa 3 a défini le terme « dividendes » comme des revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État dont la société distributrice est un résident. Même pour ce terme, il n'est pas possible de donner une définition complète et conforme aux législations des différents États membres de l'OCDE, parce qu'ils sont très diverses.

⁶-Bulletin officiel des impôts n° 92 du 22 mai 2003, Commentaire de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, Direction générale des impôts, p. 16.

soient leur forme est vaste, parce qu'elle peut englober même les sociétés de personnes, en tant que ces dernières ne sont soumises à l'IBS que par option. De surcroît, l'article 544 du code de commerce algérien prévoit que : « *sont commerciales à raison de leur forme, et quel que soit leur objet, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions* ». En parallèle à cet article, en droit comparé, et plus précisément en droit français se trouve l'article 206 du CGI qui a utilisé seulement « *quelque soit leur objet* ». Par conséquent, soit la société exerce une activité commerciale ou bien civile, elle soumise obligatoirement à l'IBS parce qu'elle est considérée comme commerciale par sa forme.

Certes, certaines sociétés sont soumises obligatoirement à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ; « *elles ne peuvent en aucune façon opter pour l'impôt sur les revenus* »¹. Ce sont :

1 - Les sociétés de capitaux

Les sociétés de capitaux en comparaison avec les sociétés de personnes bénéficient d'une personnalité fiscale distincte et dépendante de celle de ses associés².

L'impôt frappe en premier lieu les bénéfices réalisés par la société et en deuxième les revenus distribués aux associés. Ces derniers reçoivent des dividendes qui peuvent être imposés en tant que revenus des capitaux mobiliers³. Il résulte de cette situation une

¹ -T.ZITOUNE, *op.cit.*, p. 147.

² - فهامة بن عبد القادر سارة، النظام الجبائي للشركاء و مديري الشركات التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير -قانون الأعمال المقارن-، جامعة وهران، 2012-2013، ص.48.

³ -L'article 45 du CIDTA dispose que : « *Les produits des actions ou parts sociales ainsi que les revenus assimilés sont les revenus distribués par :*

-les sociétés par actions au sens du code de commerce ;

-les sociétés à responsabilité limitée ;

-les sociétés civiles constituées sous la forme de sociétés par actions ;

-les sociétés de personnes et les sociétés en participation ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ». Ainsi l'article 46 de ce même code détermine les revenus distribués comme suit : « *Sont notamment considérés comme des revenus distribués :*

1°) les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;

2°) les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ;

3°) les produits des fonds de placement ;

4°) les prêts, avances ou acomptes mis à la disposition des associés, directement ou par personne ou société interposée ;

5°) les rémunérations, avantages et distributions occultes ;

6°) les rémunérations versées aux associés ou dirigeants, qui ne rétribuent pas un travail ou un service réalisé ou dont le montant est exagéré ;

7°) les jetons de présence et tantièmes alloués aux administrateurs des sociétés en rémunération de leur fonction ;

double imposition économique, car on est devant une imposition des bénéfices des sociétés, une première fois lors de leur réalisation par la société (**l'impôt sur les bénéfices des sociétés**) et une seconde fois lors de leur distribution aux associés. Elle est économique, parce que l'imposition frappe le même revenu des deux personnes juridiquement distinctes (la société et l'associé).

La question qui se pose en ce qui concerne ce genre de sociétés, pourquoi sont-elles soumises à un impôt qui diffère de celui des personnes physiques ? Cette question nous renvoie à l'idée de la légitimité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Cette idée a été contestée auparavant¹ au motif que l'impôt ne frappe que les personnes ayant la qualité de citoyen, et qu'une imposition qui touche les sociétés soit compatible avec le principe du respect de la capacité contributive énoncée par la constitution². Mais cette dernière n'est pas distincte de celle des associés. D'ailleurs, ce principe est basé sur des critères comme la richesse, le capital et la dépense. Autrement dit, l'imposition de la société apparaît plus facile pour l'Etat que l'imposition des associés eux-mêmes. En outre, l'impôt sur les bénéfices des sociétés est considéré comme un moyen indirect de la perception de l'impôt sur les associés. Cette approche s'appuie sur l'idée que la société n'est qu'une institution juridique où les associés peuvent exercer leurs activités et que l'imposition de la société elle-même conduit à l'imposition de l'associé³. Cependant, il existe plusieurs cas où l'imposition ne touche pas seulement le revenu réalisé par les citoyens, tel est le cas d'une imposition des revenus réalisés par des étrangers. La constitution algérienne prévoit dans son article 78 que « *les citoyens sont égaux devant l'impôt* », cette disposition ne concerne pas les sociétés. Ça ne veut pas dire que la société n'est pas concernée par l'impôt. Elle est donc, comme les autres contribuables, redevable de l'impôt qui est considéré comme une contrepartie de certains services rendus par l'Etat. De plus, l'article précité ajoute que « *chacun doit participer au financement des charges publiques en fonction de sa capacité*

8°) *Les bénéfices transférés à une société étrangère non résidente par sa succursale établie en Algérie ou toute autre installation professionnelle au sens fiscal*

¹ -V.P.BELTRAME et L.MEHL, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 2^e éd., 1997, p.140. Cité par DANIEL GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 4^{ed}, LGDJ, 2013, n°221, p. 138.

² -Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 4^{ed}, LGDJ, 2013, n°221, p. 138.

³ -*Ibidem*.

contributive », et que nul impôt ne peut être institué qu'en vertu d'une loi¹. Cette dernière phrase donne une légitimité à la perception de l'impôt que ce soit direct ou indirect, sur les revenus des personnes physiques ou bien morales.

Certains auteurs, comme Daniel GUTMANN, considèrent que « *l'impôt sur les sociétés n'était au fond qu'une sorte d'acompte payé par la société sur l'impôt dû par les actionnaires* »². Il a justifié cette idée par la technique de l'avoir fiscal. Ce dernier se manifeste à la fois comme un revenu imposable et un instrument de paiement de l'impôt³. Il permettait aux actionnaires une imputation, sur leur impôt exigible, d'un crédit d'impôt égal à l'impôt sur les sociétés⁴. Mais, cette égalité n'a pas toujours été respectée.

La raison pour laquelle la société comme personne morale soumise à un impôt proportionnel est l'idée de l'avoir fiscal, c'est-à-dire le choix d'un taux unique⁵. En tant que, l'impôt sur le revenu perçu par les personnes physiques est soumis à un barème progressif. De sorte que l'impôt progressif est un impôt dont le taux augmente au fur et mesure que le montant de la matière imposable augmente. Cette dernière est soumise à une multitude de taux.

Les sociétés de capitaux quelles que soit leur forme et leur objet, sont régies par le législateur dans le code de commerce, il s'agit de la société à responsabilité limitée S.A.R.L ; la société en commandite par actions S.C.A ; l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée E.U.R.L et le type même de ces sociétés est la société par actions S.P.A. La responsabilité des associés de ces sociétés est limitée au montant de leurs apports⁶.

¹-L'article 140 al.2 de la constitution algérienne prévoit que : « *Le parlement légifère dans les domaines que lui attribue la constitution. Ainsi que dans les domaines suivants : ...13-La création, l'assiette et le taux des impôts, contributions, taxes et droit de toute nature* ».

² -D.GUTMANN, n°222, p. 138.

³ -Guide pratique du contribuable, SANEL, fiscale n°2, 2002, p.28. Cité par S.AIS, *op.cit.*, p.26.

⁴-La règle c'est que les sociétés, contrairement aux personnes physiques, sont imposées selon une méthode proportionnelle, dont le taux reste constant quelle que soit la valeur de la matière imposable. C'est-à-dire que l'on applique au bénéfice un taux de 19% par exemple. La loi de finances complémentaire pour 2015 a changé le taux d'imposition de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, il est devenu comme suit : 19% pour les activités de production de biens⁴ ; 23% pour les activités de bâtiment, de travaux publics et d'hydrauliques ainsi que les activités touristiques et thermales à l'exclusion des agences de voyages ; et 26% pour les autres activités⁴. Les modalités d'application des taux de l'IBS. Circulaire n°211, du 21 mars 2016, Modalités d'application des taux de l'IBS, pp.3 et 4.

⁵ -D.GUTMANN, *op.cit.*, n°274, p. 165.

⁶ -Art. 564 pour la SARL et l'EUURL ; art. 592 du C.com pour la SPA ; art. 715 ter C.com pour la SCA.

a- La société à responsabilité limitée (S.A.R.L)

La société à responsabilité limitée est de fonctionnement moins complexe que la société par actions. Selon les dispositions de l'article 564 du code de commerce, la société à responsabilité limitée est instituée par une ou plusieurs personnes qui ne supportent les pertes qu'à concurrence de leurs apports. Lorsqu'elle ne comporte qu'une seule personne en tant qu'associée unique, celle-ci est dénommée entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL).

Le capital social de la SARL est fixé librement par les associés dans les statuts de la société¹. Il peut être constitué sous forme d'apports en numéraire, en nature ou en industrie². Cette société est gérée par une ou plusieurs personnes physiques. Les gérants peuvent être choisis en dehors des associés³. Ils sont nommés par les associés, dans les statuts ou par un acte postérieur. Les décisions dans les assemblées ou lors des consultations écrites sont adoptées par un ou plusieurs associés représentant plus de la moitié du capital social, comme la révocation du gérant⁴. Le nombre des associés d'une SARL ne peut être supérieur à cinquante 50, dans le cas contraire, elle doit, dans le délai d'un an, être transformée à une société par actions⁵. A défaut, elle est dissoute⁶.

A côté de cette société, il existe une autre entreprise qui a été créée par l'ordonnance n°96-27 du 9 décembre 1996. Ce dernier a consacré le principe d'une société à responsabilité limitée constituée d'un seul associé. Les principes juridiques et les modalités de fonctionnement de l'EURL et de la SARL sont en principe les mêmes, à l'exclusion de certains points, tel que : l'associé une personne physique ne peut être associée unique que d'une EURL. Cette dernière ne peut avoir pour associé unique une autre entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée.

Le législateur algérien n'a pas donné le droit à la SARL pour choisir l'IRG comme il a fait le législateur français⁷. Les associés de la SARL ne sont responsables

¹ -Art .566 modifié par la loi n° 15-20 correspondant au 30 décembre 2015 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce, JORA n° 71 du 30 décembre 2015, p. 4.

² -Arts. 567 et 567 bis C.Com.

³ -Art.576 C.Com.

⁴ -Art. 579 C.Com.

⁵ -Art. 590 C.Com.

⁶ -Art 590 C.com.

⁷ -En France, on trouve que ces deux sociétés peuvent opter pour le régime des sociétés de personnes lorsqu'elles sont constituées entre membres d'une même famille. L'option ne peut être exercée qu'avec

des dettes qu'a concurrence de leurs apports même dans le cas de la transformation de cette société. Le législateur n'a même pas parlé sur l'imposition de ces associées. On relève un seul article qui traite de leur imposition en cas de transformation de la SARL en société de personnes où chaque associé ou actionnaire est passible de l'impôt sur le revenu à raison de sa part dans les bénéfices, réserves et plus-values¹.

b- LA société en commandite par actions (S.C.A)

« *La société en commandite par actions, dont le capital est divisé en action, est constituée entre un ou plusieurs commandités qui ont la qualité de commerçant et répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales et des commanditaires qui ont la qualité d'actionnaires et ne supportent les pertes qu'à concurrence de leurs apports* »². Les associés commandités possèdent le même statut que les associés d'une société en nom collectif. Le nombre des associés commanditaires ne peut être inférieur à trois. Le capital de cette société est divisé en actions. Les actions qu'ils détiennent sont négociables et leur régime est identique celui des actions émises par les sociétés par actions. Les règles concernant les sociétés en commandite simple et les sociétés par actions sont applicables aux sociétés en commandite par actions à l'exclusion des articles 610 à 6732 du code de commerce.

c- LA société par actions (S.P.A)

La société par actions, il s'agit d'une société de capitaux par excellence où la considération de la personne est sans intérêt³. Elle est régie par les articles 592 et suivants du code de commerce. C'est une société dont le capital est divisé en actions et qui est constituée entre les associés qui ne supportent les pertes qu'à concurrence de

l'accord de tous les associés. Elle cesse de produire ses effets dès que des personnes autres que celles prévues dans l'article 239 bis AA du CGI deviennent associées. L'article 239 bis AA du CGI prévoit que : « *Les sociétés à responsabilité limitée exerçant une activité industrielle, commerciale artisanale ou agricole, et formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8. L'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés. Elle cesse de produire ses effets dès que des personnes autres que celles prévues dans le présent article deviennent associées* ». Or, cet article lie l'option par l'existence de certaines conditions. Dans l'inexistence de ces conditions, ces deux genres de sociétés restent soumis à l'IS.

¹ -Art.90 du CID.

² -Art 715 ter C.Com

³ -Mini Encyclopédie de droit algérien, Notions fondamentales et doctrinales, Berti, Alger, 2009, p. 115.

leurs apports. La loi distingue deux formes de SPA, celle qui peut être constituée en faisant appel public à l'épargne et l'autre qui peut être constituée sans faisant appel public à l'épargne. Dans le premier cas, son capital social doit être de cinq million de dinars algériens et de un million de dinars au moins dans le deuxième¹. Le nombre des associés ne peut être inférieur à sept, sauf pour les sociétés à capitaux publics. Deux systèmes de direction peuvent être choisis par les associés de cette société. Elle est soit administrée par un conseil d'administration composé de trois membres au moins et de douze au plus² ; ou elle est dirigée par un directoire composé de trois à cinq membres³. Le directoire exerce ses fonctions sous le contrôle d'un conseil de surveillance.

En droit algérien, la SPA est soumise de plein droit à l'IBS, elle n'a pas le choix de se placer sous le régime fiscal des sociétés de personnes. Le législateur algérien autorise l'option à l'IBS d'une société soumise principalement à l'IRG, mais il n'autorise pas l'inverse. Ce qui n'est pas le cas en droit français qui autorise également les sociétés par actions d'opter pour l'impôt sur le revenu (IR). En effet, la loi de modernisation de l'économie, du 4 août 2008, en France a institué un nouveau régime fiscal permettant aux sociétés anonymes, aux sociétés par actions simplifiées et aux sociétés à responsabilité limitée d'opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes⁴. Ce nouveau régime a été codifié à l'article 239 bis AB du CGI⁵. Il autorise, donc, sous certaines conditions⁶, les sociétés citées ci-dessus d'opter pour l'IR pour une période de cinq exercices ou bien pour les cinq premières années à compter de la création de ces sociétés. On estime que le législateur français à limiter l'option à une durée déterminée, qui prend fin après l'expiration de cinq exercices et ne peut être renouvelée. Toutefois,

¹ -Art. 594 du C.Com

² -Art. 610 C.Com

³ -Art 643 C.Com

⁴-Instruction du 22 avr. 2009, BOI-IS-CHAMP-20-20-20-10, 4H-2-09. Disponible sur le site : <http://archives-bofip.impots.gouv.fr/bofip-A/g2/g5/g1/g2/24249-AIDA.html>

⁵- Art.239 bis AB du CGI français prévoit que : « *I.-Les sociétés anonymes, les sociétés par actions simplifiées et les sociétés à responsabilité limitée dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché d'instruments financiers, dont le capital et les droits de vote sont détenus à hauteur de 50 % au moins par une ou des personnes physiques et à hauteur de 34 % au moins par une ou plusieurs personnes ayant, au sein desdites sociétés, la qualité de président, directeur général, président du conseil de surveillance, membre du directoire ou gérant, ainsi que par les membres de leur foyer fiscal au sens de l'article 6, peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8* ».

⁶ - Ces conditions consistent dans la nature de l'activité exercée, la société est créée depuis moins de cinq ans, d'avoir au moins 50% des droits de vote détenus par des personnes physiques et d'avoir au moins 34% des droits de vote détenus par une ou plusieurs personnes ayant la qualité de président, directeur général, président du conseil de surveillance, membre du directoire ou gérant, etc.

la société peut faire retour à l'impôt sur les sociétés (IS) avant l'expiration de cette durée, mais ce retour devient définitif¹. Par conséquent, ces sociétés bénéficient de l'imputation des déficits dégagés lors de phase de démarrage de la société selon les règles propres des sociétés de personnes. C'est-à-dire, en cas de déficit, la société peut faire une imputation de ce déficit aux revenus des associés.

Il résulte de cette option une modification du régime fiscal de la société en question. En effet, elle doit s'adapter aux conséquences qui en découlent. La première de ses conséquences consiste dans la clôture de la fiscalisation de l'impôt sur les sociétés pour aller vers une fiscalisation de l'impôt sur le revenu. La société devient donc, transparente ; il revient alors aux associés d'acquitter l'impôt. En outre, la part de dividendes perçus par l'associée personne physique sera imposée comme bénéfices industriels et commerciaux. Le droit algérien a également qualifié des bénéfices perçus par les associés de sociétés de capitaux. Certes, l'article 45 du CIDTA, les classait dans la catégorie des capitaux mobiliers et plus précisément les considèrent comme dividendes (Les revenus de placement à revenu variable)².

2 - Les établissements et organismes publics à caractère industriel et commercial

Les établissements et organismes publics à caractère industriel et commercial opèrent dans le secteur industriel et commercial. Ils sont soumis, d'une part aux règles de droit commercial, et d'autre part, aux règles de droit public. Ils sont réputés commerçants dans leurs relations avec les tiers. Selon l'article 3 du décret 02-43 du 14/01/2002 qui désigne : « *L'établissement est régi par les règles de droit public dans ses relations avec l'Etat et est réputé commerçant dans ses rapports avec les tiers* »³.ils sont soumis aux mêmes obligations fiscales que commerçantes. Exemple : l'Algérienne des eaux, l'Algérie poste.

¹ - <http://www.leblogdudirigeant.com/creation-d-entreprise-sarl-sas-option-a-l-ir2101albddlau/>

² -L'article 45 du CIDTA dispose que : « *Les produits des actions ou parts sociales ainsi que les revenus assimilés sont les revenus distribués par :*

-les sociétés par actions au sens du code de commerce ;

-les sociétés à responsabilité limitée ;

-les sociétés civiles constituées sous la forme de sociétés par actions ;

-les sociétés de personnes et les sociétés en participation ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ».

³ -Art. 3 du décret 02/43 du 14/01/2002 portant création « d'Algérie poste », JORA n°4 du 16 janvier 2002, p. 15.

De plus, les dispositions du code de marché public seront applicables aux établissements publics soumis à la législation régissant les activités commerciales, lorsque ceux-ci sont chargés de la réalisation d'une opération financière, totalement ou partiellement, sur concours temporaire ou définitif de l'Etat ou des collectivités territoriales¹.

3- Les sociétés qui réalisent les opérations et produits mentionnés à l'article 12 du CIDTA

L'article 136 du CIDTA considère une autre catégorie des sociétés comme passibles obligatoirement à l'IBS. Il s'agit des sociétés qui réalisent des opérations et produits énoncés par l'article 12 de ce même code. Il fallait passer à cet article pour connaître mieux cette catégorie de sociétés.

L'article précité a commencé par les opérations d'intermédiaires pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce ou l'achat en nom de ces sociétés les mêmes biens en vue de les revendre ;

- étant bénéficiaires d'une promesse unilatérale de vente portant sur un immeuble cèdent à leur diligence, lors de la vente de cet immeuble par fractions ou par lots, le bénéfice de cette promesse de vente aux acquéreurs de chaque fraction ou lot ;

- donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie ;

- exercent l'activité d'adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux ;

- tirent des profits des activités avicoles et cuniculicoles lorsqu'elles ont un caractère industriel. L'activité ayant un caractère industriel sera définie, en tant que de besoin par voie réglementaire ;

- réalisent des produits provenant de l'exploitation de salins, lacs salés ou marais salants,

¹ -Art. 6 du décret présidentiel n°15-247 du 16 septembre 2015 portant réglementation des marchés publics et des délégations de service public, JORA n° 50 du 20 septembre 2015, p. 4.

- les revenus des marins pêcheurs, patrons pêcheurs, armateurs et exploitants de petits métiers¹;

La loi de finances pour 2015 a ajouté les sociétés qui réalisent des gains nets en capital réalisés à l'occasion de la cession à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux².

4- Les sociétés coopératives et leurs unions

Les sociétés coopératives et leurs unions, à l'exclusion de celles visées à l'article 138. Ces sociétés sont soumises obligatoirement à l'IBS. C'est-à-dire les coopératives de consommation des entreprises et organismes publics. Certains organismes sont exonérés de toute imposition, ils sont visés à l'article 138 du CIDTA.

Les agences de tourisme et de voyage ainsi que les établissements hôteliers sont normalement assujettis à l'IBS, mais après l'expiration d'une durée de trois ans d'exonération sur la part du chiffre d'affaires réalisé en devises, sont exonérés pendant une période de trois ans.

Une société de capitaux est soumise en Algérie non seulement à l'IBS mais à d'autres impôts. Elle est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ; la Taxe foncière (TF) ; la taxe sur l'activité professionnelle (TAP). Par l'élargissement du champ d'application de l'impôt forfaitaire unique (IFU) par la loi de finances pour 2015, comme un régime fiscal, une société de capitaux est également entrée dans son champ d'application. Selon l'article 282 bis du CIDTA, l'impôt forfaitaire unique remplace l'impôt sur le revenu global et l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Il couvre outre l'IRG ou l'IBS, la TVA et la TAP. Cette loi a également élargi le seuil de chiffre d'affaires pour l'imposition sous le régime de l'IFU, ce nouveau seuil n'excède pas 30.000.000 DA par an. Il est applicable aux personnes physiques ou morales, les sociétés et coopératives exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou de profession non commerciale³.

¹- Art. 12 de CIDTA.

²-Art. 3 de la loi de finances pour 2015, JORA n° 78 du 31 décembre 2015, p. 3.

³-Art 13 de la loi de finances pour 2015.

Sous-section 2 : Les sociétés relevant de l'IBS par option et les sociétés exclues

Certaines sociétés ou groupement peuvent opter pour l'impôt sur les bénéfices des sociétés, alors qu'elles relèvent de l'impôt sur le revenu global. D'autres sociétés sont exclues de l'IBS.

Paragraphe 1 : Les sociétés relevant de l'IBS par option

Les sociétés relevant de l'IBS par option sont en nombre de 3, il s'agit :

1- Les sociétés de personnes

Il s'agit de la société en nom collectif SNC, et la société en commandite simple SCS¹); dont « *l'intuitus personae, ou considération de la personne de l'associé est essentielle* »². En conséquence, plusieurs décisions sont prises par l'accord des associés, tel est le cas des parts sociales qui ne peuvent être cédées qu'avec le consentement de tous les associés³. De plus, la société prend fin par le décès de l'un des associés. La faillite, l'interdiction d'exercer une profession commerciale, l'incapacité frappant l'un des associés aboutit à la dissolution de la société⁴.

a- La société en nom collectif (S.N.C)

C'est la plus ancienne forme de société. Elle se caractérise par la responsabilité personnelle, indéfinie et solidaire de ses associés qui ont tous la qualité de commerçants. Elle constitue le type moins fréquemment utilisé, souvent adapté à de petites structures familiales⁵. Elle est commerciale par la forme. Son organisation est souple, car les dispositions impératives qui régissent ce genre de sociétés sont moins nombreuses par rapport aux autres formes de sociétés commerciales⁶. Sa gérance appartient à tous les associés sauf stipulation contraire des statuts. Les associés peuvent

¹-Selon l'article 551 ; les associés en nom collectif ont tous la qualité de commerçant et répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales.

² - MOHAMED SALAH, Les sociétés commerciales, Tome 1, EDIK, 2005, n°26, p. 19.

³ -Art. 560 C.com.

⁴ -Arts. 562 et 563 C.com.

⁵ -Mini Encyclopédie de droit algérien, Notions fondamentales et doctrinales, Berti, Alger, 2009, p. 107.

⁶ -M.SALAH, *op.cit.*, n°445, p. 265.

désigner un ou plusieurs gérants, associé ou non, dans les statuts ou par un acte ultérieur¹.

Le législateur algérien autorise expressément les sociétés en nom collectif d'opter pour l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Par cette imposition, la société devient donc « opaque » dont elle demeure redevable de l'impôt. Elle est redevable en son nom de l'impôt sur les bénéfices des sociétés telles que les sociétés de capitaux. La demande d'option doit être annexée à la déclaration du montant du bénéfice imposable de l'entreprise se rapportant à l'exercice précédent. Cette déclaration a été prévue à l'article 151 du CIDTA, elle est faite sur imprimé fourni par l'administration fiscale.

Le législateur laisse une certaine liberté à cette société de choisir le système fiscal dont elle estime le plus conforme à sa structure financière ou juridique. Parmi les avantages tirés de cette option est que la société sera assujettie à un taux réduit de 19% selon l'article 2 de la loi de finances complémentaire pour 2015 et non pas à un taux progressif.

Le taux réduit encourage surtout les petites entreprises constituées par un nombre non élevé d'associés et réalisant des résultats modestes. C'est le cas notamment des S.N.C qui peuvent être constituées par deux associés au moins. Le législateur français ajoute une autre conséquence de l'option à l'article 162 du CGI qui précise que : « *Les associés gérants des sociétés en commandite par actions sont réputés ne disposer de la quote-part leur revenant dans les bénéfices sociaux affectés à la constitution de réserves qu'au moment de la mise en distribution desdites réserves* ». Cette même disposition est applicable aux autres sociétés qui peuvent opter pour l'IS y compris la société en nom collectif. C'est-à-dire si l'option a pris effet après la date de la mise en distribution des revenus, l'impôt n'atteint pas ces derniers. De plus, l'article 211 du CGI admit la déduction du bénéfice de la société ; les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations, à la condition que ces rémunérations correspondent à un travail effectif.

Il résulte également de cette option que les associés seront assujettis à l'impôt sur le revenu au titre des revenus de capitaux mobiliers.

¹ Art.553 du C.Com.

b- La société en commandite simple (S.C.S)

La société en commandite simple est traditionnellement énumérée parmi les sociétés de personnes¹. Elle est régie par les articles 563 bis et suivants du code de commerce. Le recours à ce genre de société est relativement rare. Les mêmes dispositions relatives aux sociétés en nom collectif sont applicables à cette société sous réserve de certaines règles spéciales à cette dernière². Sa particularité réside dans la catégorie de ses associés. Elle comporte deux catégories d'associés : les commandités qui ont le statut d'associés en nom collectif³ et les commanditaires qui ne répondent des dettes sociales qu'à concurrence du montant de leur apport⁴. Il est interdit à l'associé commanditaire de gérer la société, seules les associés commandités ou les tiers peuvent la gérer⁵.

La décision de modification des statuts peut être prise par l'accord de tous les associés commandités et de la majorité en capital des commanditaires⁶.

Le droit algérien autorise également cette forme de société d'opter pour l'IBS. On peut dire donc, que par cette option, la société en nom collectif et la société en commandite simple devenues redevables de l'impôt et perdent la qualité d'une société transparente fiscalement⁷. Certes, que l'option est irrévocable pour toute la durée de vie de la société, ce qui empêche les associés de revenir sur leur option. Par contre, si le droit français autorise certaines sociétés d'opter pour l'impôt sur les sociétés telles que les sociétés de personnes, les sociétés en participation et les sociétés civiles professionnelles⁸, il ne permet qu'aux sociétés de personnes de renoncer à leur option sous certaines conditions. Par conséquent, et selon l'article 239 alinéa 3 du CGI, les

¹ -M.SALAH, *op.cit.*, n°577, p. 323.

² -Art. 563 bis C.Com.

³ -Art 563 bis 1 C.Com.

⁴ -Art. 563 bis 1 al.2 C.Com.

⁵ Art. 563 bis 5 C.Com.

⁶ -Art. 563 bis 8 C.Com.

⁷-Une société est dite transparente fiscalement parce qu'elle n'est pas redevable en son nom à l'impôt ce sont les associés qui seront redevables à l'impôt pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans ladite société. En conséquence, et à titre d'exemple, la société en nom collectif jouit de la personnalité morale et dépourvue de personnalité fiscale.

⁸ -L'art 8 ter du CGI prévoit que : « *Les associés des sociétés civiles professionnelles constituées pour l'exercice en commun de la profession de leurs membres et fonctionnant conformément aux dispositions de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 modifiée sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux qui leur est attribuée même lorsque ces sociétés ont adopté le statut de coopérative* ».

sociétés de personnes qui ont opté avant le 1^{er} janvier 1981 pour l'IS et exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale peuvent renoncer à leur option si elles sont formées entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints. La renonciation ne peut avoir effet qu'avec l'accord de tous les associés.

Il résulte de ce qui précède que si le droit fiscal algérien interdit aux sociétés ayant opté pour l'IBS d'y renoncer, le droit fiscal français permet cette renonciation mais seulement pour les sociétés de personnes et sans réserve des conditions citées sus-dessus

2- Les sociétés en participation

Ces sociétés sont créées entre deux ou plusieurs personnes physiques pour réaliser des opérations uniquement commerciales¹. Elles n'ont pas la personnalité morale, ce qui ne les oblige pas d'être immatriculé au registre de commerce. Elles ne sont pas soumises à publicité et peuvent être prouvées par tous moyens et elles ne se révèlent pas aux tiers². Elles sont donc occultes. Chaque associé contracte avec les tiers en son nom personnel³. Elles sont régies par les articles 795 bis et suivants du code de commerce.

Le législateur dispose à l'article 795 bis 1 du C.Com que la société en participation « *peut être créée entre deux ou plusieurs personnes physiques* », cela ne constitue pas une règle de l'ordre public. Par conséquent, on peut imaginer sa création par deux ou plusieurs personnes morales. Ceci apparaît plus utile surtout dans le cadre d'une assistance entre des entreprises distinctes.

L'article 795 bis 2 énonce que les dispositions relatives aux sociétés commerciales composant le chapitre préliminaire, le titre I et du chapitre IV du cinquième livre ne lui sont pas applicables. Il s'agit, par exemple des dispositions relatives au siège social, les formalités de construction, etc. Mais le législateur algérien dans le code des impôts direct et taxes assimilées a mal traduit l'expression « participation » dans ces dispositions en langue arabe. Si en revenant à ces dispositions, on trouve qu'il a utilisé le terme des sociétés par actions, et on sait que ces dernières sont soumises à l'IBS et non pas à l'IRG.

¹ - Art 795 bis 1 C.com

² - Art. 795 bis 2 al. 1^{er} C.com.

³ - Art. 795 bis 4 C.Com.

Alors même qu'elle n'est pas immatriculée au registre de commerce, le législateur oblige les sociétés en participation qui n'ont pas opté pour le régime des sociétés de capitaux de fournir une déclaration spéciale au plus tard le 30 avril de chaque année indiquant le montant de leur bénéfice net de l'année ou de l'exercice précédent. De plus de cette déclaration, elles sont tenues de fournir un état indiquant les noms, prénoms et domicile des associés ou membres ainsi que la part des bénéfices de l'exercice ou des exercices clos au cours de l'année précédente¹.

Le droit fiscal algérien traite les sociétés en participation comme les sociétés de personnes, il ouvre donc, le droit de l'option pour l'IBS sans y renoncation. Dans le cas où la société n'a pas fait son option, le régime fiscal des sociétés de personnes s'applique. En effet, elle sera imposée au titre de l'impôt sur le revenu global au nom des associés.

3- Les sociétés civiles

Le droit algérien distingue entre la société civile et la société commerciale. Cette dernière peut avoir le caractère commercial par la forme² ou par l'objet.

Une société est dite commerciale par son objet, lorsque ce dernier révèle un caractère commercial, tel est le cas de la société en participation qu'elle est créée pour réaliser seulement des opérations commerciales.

La société commerciale peut être dotée de la personnalité morale ou bien en être dépourvu³. En tant que société civile, elle est régie par les articles 416 à 449 du Code civil, et qui a un caractère civil ou d'autant plus un objet civil, comme les activités agricoles, libérales et d'enseignements. En outre, elle est considérée comme une personne morale non commerçante contrairement à la société commerciale.

Les sociétés civiles qui ne sont pas concernées par l'application de l'article 136 du CIDTA sont celles qui ne sont pas constituées sous la forme de sociétés par actions à l'exception de celles ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices des

¹ -Art. 181 al.3 du CIDTA.

²-Les sociétés commerciales par la forme sont régies en droit algérien par l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de Commerce, modifié par le décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993 et par l'ordonnance n°96-27 du 9 décembre 1996.

³ -M.SALAH, *op.cit.*, n°14, p. 12.

sociétés. Dans ce dernier cas, la demande d'option doit être annexée à la déclaration prévue à l'article 151 du CIDTA¹. Elle est irrévocable pour la durée de vie de la société.

Le droit fiscal algérien autorise donc les sociétés de personnes, les sociétés en participation et les sociétés civiles qui ne sont pas constituées sous la forme de sociétés par actions d'opter pour l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Ce choix peut être intéressant en pratique et plus favorable que celui des sociétés de personnes. Malgré les avantages de l'option pour l'IBS, il ne cesse d'apporter des inconvénients. En effet, il résulte d'une application du régime fiscal des sociétés de capitaux une double imposition. Une première fois lors de la réalisation des bénéfices et une seconde fois lors de leurs distributions aux associés. Cette double imposition pouvait être atténuée par le mécanisme de l'avoir fiscal, mais cette technique a été abrogée en droit algérien. De plus, l'option est irrévocable pour toute la durée de vie de la société. Cette durée peut atteindre 99 ans² et les associés ne sont pas toujours les mêmes, les nouveaux se trouvent soumis à cette option sans pouvoir la contester.

Parmi les autres sociétés qui ne sont pas soumises à l'IBS selon l'article 136 du CIDTA sont les Organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM).

Paragraphe 2 : Les sociétés exclues du champ d'application de l'IBS

D'après les termes de l'article 136 du CIDTA, les sociétés qui ne sont pas redevables à l'IBS consistent dans les sociétés de personnes et les sociétés en participation n'ayant pas opté pour l'imposition à l'IBS ;

Les sociétés civiles qui ne sont pas constituées sous la forme de sociétés par actions ;

Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières ainsi que les sociétés et coopératives soumises à l'IFU. Ces deux dernières sociétés nécessitent un éclaircissement.

¹- Art.151 du CIDTA prévoit que : « *Les personnes morales visées à l'article 136 sont tenues de souscrire, au plus tard le 30 avril de chaque année auprès de l'inspecteur des impôts directs du lieu d'implantation du siège social ou de l'établissement principal, une déclaration du montant du bénéfice imposable de l'entreprise, se rapportant à l'exercice précédent...* ».

² -Art. 546 C.Com.

1- Les Organismes de Placement Collectif en Valeurs mobilières (OPCVM)

Les OPCVM sont constitués et agréés dans les formes et conditions prévues par la législation et la réglementation en vigueur¹, ces organismes sont constitués de deux catégories d'institutions : la société d'investissement à capital variable (S.I.C.A.V) et le fonds commun de placement (F.C.P).

a- La société d'investissement à capital variable (S.I.C.A.V)

C'est est une société par actions qu'a une personnalité morale, son objet consiste dans la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières et de titres de créances négociables. Elle est régie par les dispositions du code de commerce pour tout ce qui n'est pas défini par les dispositions de l'ordonnance n°96-08 du 10 janvier 1996. Ses actions sont émises et rachetées, à tout moment, à la demande de tout souscripteur ou actionnaire. Elles sont émises au fur et à mesure des demandes de souscription. Ces actions peuvent être admises à la cotation en bourse².

La constitution de la S.I.C.A.V est subordonnée à l'agrément préalable de ses statuts par la commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse (C.O.S.O.B)³. En cas de refus d'agrément, il doit être motivé par la commission. Trois mois, au plus tard, après l'agrément de ses statuts, la S.I.C.A.V est tenue d'accomplir les formalités de constitution des sociétés par actions⁴.

b- Le fonds commun de placement (F.C.P)

Selon l'article 13 de l'ordonnance n°96-08 du 10 janvier 1996, le fonds commun de placement (F.C.P), « *est une copropriété de valeurs mobilières dont les parts sont émises et rachetées à la demande des porteurs à la valeur liquidative, majorée ou diminuée, selon le cas, des frais et commissions* ». Au contraire de la S.I.C.A.V le F.C.P n'est pas doté de la personnalité morale. Cependant, il ne peut être constitué que si son projet de règlement a été préalablement agréé par la C.O.S.O.B. Les dispositions prévues au code civil

¹-Ordonnance n°96-08 du 10 janvier 1996 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières, JORA n°3 du 14/1/96, p. 15.

²-V. arts 2,3 et 4 de l'ordonnance n°96-08 du 10 janvier 1996.

³-La commission d'organisation de surveillance des opérations de bourse (C.O.S.O.B) a été prévue à l'article 20 et s. du décret législatif n°93-10 du 23 mai 1993 modifié et complété par l'ordonnance n°96-10 du 10 janvier 1996 et la loi n°03-04 du 17 février 2003. C'est une autorité de régulation indépendante, jouissant de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Elle a pour mission d'organiser et de surveiller le marché des valeurs mobilières en veillant notamment au bon fonctionnement et à la transparence de ce marché.

⁴-Art. 7 l'ordonnance précité n°96-08 du 10 janvier 1996.

correspond à l'indivision ne s'applique pas au F.C.P, ce dernier est ouvert à tout épargnant. Il est constitué à l'initiative de deux fondateurs qui devront répondre aux conditions fixées par le règlement de la C.O.S.O.B. Or, ils doivent assumer la gestion des actifs du fonds. Le gestionnaire personne physique ou morale doit avoir, selon le cas, sa résidence ou son siège social en Algérie. Il est tenu, trois mois au plus tard après l'agrément du fonds, d'accomplir les formalités relatives à la constitution du fonds commun de placement, il est tenu également de publier le règlement du F.C.P. dans un journal d'annonces légales¹.

En matière fiscale, la loi de finances pour 1996 a exclu du champ d'application de l'IBS, les organismes de placements collectifs en valeurs mobilières. Il estime que ces organismes se chargent uniquement de gérer le portefeuille des actions de souscripteurs².

L'article 67 de loi de finances pour 2014 a exonéré de l'IRG pour une période de cinq ans à compter du 1^{er} janvier 2014 les produits des actions ou parts d'organismes de placements collectifs en valeurs mobilières. Cette exclusion de l'IBS et de l'IRG constitue vraiment des avantages fiscaux octroyés aux OPCVM.

Le législateur algérien a exclu dans l'article 136 du CIDTA les OPCVM du champ d'application de l'IBS, ils sont donc, soumis à l'IRG. On estime que ces organismes ne sont pas concernés par le principe de territorialité prévue par l'article 137 du CIDTA. Ils ne peuvent pas opter pour l'IBS. Par conséquent, et quoique la S.I.C.A.V est une société par actions, elle n'est pas considérée comme redevable à l'IBS. L'article 136 précité ne la donne même pas le droit d'opter pour l'IBS comme il a fait pour les sociétés de personnes. Ce qui laisse cette société soumise à un impôt progressif.

A l'inverse des sociétés génératrices des profits, les OPCVM comme il est déjà cité, sont chargés de gérer le portefeuille des actions des souscripteurs. Ils sont donc

¹ -V. arts 12, 14 et s de l'ordonnance n°96-08 du 10 janvier 1996.

²-La fiscalité des produits financiers pour 2017, disponible sur le site : http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/Fiscalite_des_produits_financiers_2017.pdf. consulter le 17 octobre 2017. Il faut signaler également qu'une imposition est établie en matière des plus values de cession des valeurs mobilières. Cette plus values est constituée par la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition des prix cédés.

transparente fiscalement. C'est à l'actionnaire de supporter la charge fiscale. Il existe trois interlocuteurs dans la relation entre le contribuable et l'administration fiscale. Il s'agit premièrement d'un actionnaire qui est considéré comme le contribuable, le gestionnaire de portefeuille dans un deuxième lieu et l'entreprise dépositaire. En cas de vérification bien-sûr l'administration doit contacter cette entreprise.

2-Les sociétés et coopératives soumises à l'impôt forfaitaire unique

La loi de finances pour 2015 a ajouté également les sociétés et coopératives soumises à l'impôt forfaitaire unique. Elle a élargi le champ d'application de l'IFU qui est devenu un impôt qui frappe même les revenus réalisés par les personnes morales. Il couvre outre l'IRG ou l'IBS la TVA et la TAP.

L'impôt forfaitaire unique est un impôt institué par la loi de finances pour 2007, il se substitue au régime forfait. Dès son adoption, cet impôt ne concerne que les personnes physiques exerçant des activités à caractère industriel et commercial, dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 10.000.000 DA. Cependant, la loi de finances pour 2015 a élargi son champ d'application y compris les personnes redevables. L'extension concerne de plus les personnes physiques, les personnes morales.

Par la modification qui touche même l'article 136 du CIDTA, les sociétés et coopératives soumises à l'IFU sort du champ d'application de l'IBS.

Le législateur algérien octroi en effet le droit d'option pour l'IBS aux sociétés de personnes, sociétés en participation, sociétés civiles qui ne sont pas constituées sous la forme de sociétés par actions.

Une fois qu'une société opte pour l'IBS, cette option devient irrévocable pour toute la durée de vie de la société, elle ne peut plus demander le retour au régime de l'impôt sur le revenu.

A la différence de plusieurs pays notamment les pays industrialisés, l'Algérie applique donc un IBS territorial. Un tel principe s'avère relativement contraignant, en effet, limiter l'imposition aux seuls bénéfices réalisés en Algérie et tend à favoriser l'évasion fiscale et l'usage outrancier des « paradis fiscaux ». L'Algérie par l'application de ce principe ne peut pas imposer les bénéfices réalisés à l'étranger sauf stipulation contraire des conventions fiscales.

Titre 2 :

Les critères d'application du principe de territorialité

Les sociétés algériennes, si elles désirent conquérir les marchés étrangers, sont de plus en plus souvent amenées à étendre leurs activités hors d'Algérie. De même, les entreprises étrangères peuvent décider de venir s'implanter sur le territoire algérien¹. La question est alors de savoir dans quels pays seront imposés les bénéfices réalisés par ces sociétés algériennes, ou étrangères ? L'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées nous donne une réponse partielle à cette interrogation en énonçant que seuls les bénéfices réalisés en Algérie seront soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Comme la loi fiscale est exécutoire sur tout le territoire national, elle oblige tous ceux qui habitent le territoire, et s'applique pour tous les biens meubles et immeubles, qui se trouvent sur ce territoire. L'article 137 du CID s'applique donc, à tous ceux qui réalisent des bénéfices en Algérie quel que soit leur nationalité et même leur domicile fiscal.

La personne morale qui exerce une activité en Algérie est celle qui y dispose d'un établissement c'est le critère de principe qui est retenu, mais il n'est pas suffisant, car même en l'absence d'établissement, une société peut réaliser une partie de son activité

¹ -Le législateur algérien, et dans le rattachement d'une société à un Etat, recourt au critère dit de la territorialité, car il soumet les sociétés qui exercent une activité en Algérie à la loi algérienne. V.Art. 547 al.2 C.com. Nonobstant la modification apportée à l'article 10 du C.civ cette règle subsiste à appliquer aux sociétés commerciales. Art.10, modifié et complété par l'article 5 de la loi n° 05-10 du 20 juin 2005 modifiant et complétant code civil, J.O.R.A n° 44, p.18, prévoit en ses alinéas 3 et 4 : « *Le statut des personnes morales, sociétés, associations, fondations et autres est régi pour la loi de l'Etat où se trouve le siège social principal et effectif.* Toutefois, les personnes morales étrangères qui exercent une activité en Algérie sont soumises à la loi algérienne ».

en Algérie. Le code des impôts directs et taxes assimilées a expressément prévu une possibilité d'imposition même en l'absence d'établissement, tout en exonérant aussi expressément certains revenus de l'impôt.

Louis CARTOU lorsqu'il a défini la territorialité de l'impôt, il se base sur les règles, les principes qui déterminent l'aire géographique d'application de l'impôt »¹, ce principe joue un rôle très important dans la fiscalité et détermine que l'impôt doit être payé là où les revenus sont générés. « Sa notion intervient dans la qualification des normes juridiques dont l'application est déterminée par un élément qui tient à un lieu »².

Si les principes de rattachement d'un bénéficiaire à un Etat nous paraissent relativement clairs et simples d'application concernant le commerce traditionnel³, ils soulèvent, en revanche, une difficulté certaine lorsqu'il s'agit de les appliquer au commerce électronique. Les Etats semblent être, à l'heure actuelle, dans l'impossibilité de mettre en œuvre des règles qui caractériseraient une présence physique dans un pays alors que cette présence n'est plus nécessaire. Le principe de territorialité, qui vise à régler la question de l'imposition des bénéficiaires transfrontaliers, semble être mis à mal par cette nouvelle façon de faire des affaires⁴.

Dans ce contexte, on se demande toujours qui doit prélever la cyber taxe ? La collecte fiscale sur les opérations en ligne est un problème particulièrement épineux⁵

Nous allons étudier dans ce titre les critères d'application du principe de territorialité. Nous distinguons de ce fait, entre les critères traditionnels (chapitre 1) et les critères spécifiques en matière de commerce électronique (chapitre 2).

¹-Le principe de territorialité et ces exceptions : le cas de la France, Doc de juriste disponible sur le site : <https://www.doc-du-juriste.com/droit-prive-et-contrat/droit-fiscal/dissertation/principe-territorialite-exceptions-cas-france-461434.html>. Consulter le 20 juin 2016 à 07 :00.

² - L.LEBON, *op.cit.*, n°19, p. 18.

³ - Ce n'est pas toujours le cas, notamment en ce qui concerne les groupes multinationaux. V. titre 2 de la deuxième partie de cette thèse.

⁴ -C.TOUZET, *op.cit.*, p. 14.

⁵ -S.BESBES, *Mondialisation et principe de territorialité de l'impôt*, p. 41.

Chapitre 1 : Les critères traditionnels de rattachement des bénéficiaires

Chaque Etat se dote d'une législation fiscale interne pour l'appliquer aux biens et aux personnes, que ces personnes soient citoyens ou étrangers, qu'elles soient attachées par la source de leur revenu ou leur résidence¹. Il applique, alors, ses propres règles (en l'absence d'une convention fiscale internationale) puisqu'il jouit d'une souveraineté en matière fiscale² qui conduit à l'adoption d'une législation de son choix.

La jouissance de la souveraineté par l'Etat leur donne l'autorité d'établir un système fiscal indépendant des systèmes fiscaux des autres pays, dans le sens où il a le pouvoir de concevoir et d'appliquer sa législation fiscale sur son territoire. Ce dernier localise la souveraineté, c'est en effet dans ces limites que l'Etat exerce légitimement sa souveraineté³.

La souveraineté de l'Etat demeure un principe fondamental du droit international. À ce titre, le pouvoir fiscal est l'une des plus importantes prérogatives étatiques. Il se manifeste par la territorialité presque absolue de l'impôt et de la loi fiscale. Tandis que l'Etat peut exercer un pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, il ne peut exercer aucun pouvoir à l'extérieur de son territoire.

De ce fait, l'entreprise dont les activités ont une dimension internationale se trouve dans une situation fiscale spécifique, car ayant affaire à plusieurs pouvoirs fiscaux. Une entité territoriale qui est dotée de la souveraineté politique, jouit également de la souveraineté fiscale. Toutefois, l'Etat ne peut appliquer la souveraineté fiscale en dehors de son territoire qu'en vertu des conventions fiscales. Les dispositions de ces

¹ - L'Etat peut exercer son pouvoir à l'égard de tout bien et toute personne physique et morale qui se trouve sur son territoire.

²- « *...La souveraineté fiscale peut se définir comme étant le pouvoir d'édicter un système d'impôts, soit législatif, soit réglementaire, possédant une autonomie technique par rapport aux systèmes susceptibles d'entrer en concurrence avec lui* »². Autrement dit, « *Une entité territoriale, bénéficiant ou non de la souveraineté politique, est réputée jouir de la souveraineté fiscale dès lors qu'elle dispose d'un système fiscal présentant deux caractéristiques : une autonomie technique et une exclusivité d'application dans le territoire en question* » V. TIXIER GILBERT, *Droit fiscal international*, Que sais-je ? PUF, 1^{ère} éd, Paris, 1986, p. 5.

³ -LYDIA LEBON, *op.cit*, n°14, p. 14.

conventions peuvent attribuer à cet Etat le droit d'imposer les bénéfices réalisés par une société située dans un autre Etat.

Les règles de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés sont basées sur des critères variant selon qu'il existe ou non une convention de non double imposition¹. Ce qui nous amène à traiter les critères législatifs et les critères conventionnels de rattachement de bénéfices. On doit sur ce point distinguer deux situations : la localisation des bénéfices en l'absence de convention fiscale et la localisation de bénéfices en présence de convention préventive de double imposition.

Section 1 : Les critères législatifs en législation comparée

Contrairement aux règles en vigueur dans plusieurs pays² qui appliquent un régime de bénéfice mondial où entre dans l'assiette de l'imposition des sociétés l'ensemble de leurs revenus, qu'ils soient de source nationale ou étrangère³, l'Algérie a adopté un régime basé sur la territorialité. Ceci implique qu'une société algérienne ou étrangère n'est imposable en Algérie que sur les bénéfices qui y sont réalisés. De même, seulement les pertes réalisées en Algérie sont prises en compte pour le calcul de l'impôt exigible.

Les Etats qui adoptent le principe de territorialité, prennent en compte, pour déterminer le résultat imposable des entreprises, les seuls revenus réalisés sur leur territoire. A contrario, les Etats qui appliquent le principe de mondialité sont tenus de prendre en compte « la totalité des profits et des pertes réalisés par une même entreprise, quel que soit le lieu de son exploitation, y compris dans les succursales à l'étranger, pourvu que la société principale ait son siège sur leur territoire »⁴.

Par ailleurs, le principe de territorialité, également appelé principe de la « source », implique que l'Algérie est en droit d'imposer tous les revenus engendrés sur son territoire et uniquement sur ce territoire, qu'ils soient réalisés par des résidents ou des

¹ - T.ZITOUNE et F.GOLIARD, *op.cit.*, p. 164.

² - Les Etats-Unis par exemple ont adopté un principe de mondialité de l'imposition des bénéfices des sociétés américaines, ce qui permet l'imposition de l'ensemble de leurs revenus mondiaux. Certains Etats adoptent non le critère de la nationalité, mais celui de la résidence.

³ - Nicolas MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt étude de l'imposition des bénéfices de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaine*, Thèse pour le doctorat en droit privé de l'Université Panthéon-Assas (Paris II), 2002, n°69, p. 42.

⁴ - Martine BETCH, *Droit fiscal*, Vuibert, 2 édition, 2010, p. 114.

non-résidents. Il en résulte que sont imposables à l'IBS, les bénéfices réalisés en Algérie soit par un établissement stable, soit par l'intermédiaire du représentant ou par un cycle commercial complet. De même, que les bénéfices résultant d'opérations réalisées à l'étranger ne sont pas imposables en Algérie lorsqu'ils ont été effectués dans le cadre d'un établissement autonome, ou par un représentant de l'entreprise ou encore lorsque les opérations constituent un cycle commercial complet à l'étranger.

L'Algérie, à l'instar de la Tunisie et la France, a préservé l'application du principe de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dans leur territoire. Mais sous certaines spécificités dans la rédaction des dispositions régissantes ce principe dans ces Etats. La France représente un pays de l'Union européen qui donne un modèle des Etats qui maintient jusqu'à ce jour l'existence de ce principe en sa législation. La France fait figure d'exception par rapport à la plupart des autres Etats membres de l'OCDE qui adopte l'imposition mondiale. Pas très loin de l'Algérie, la Tunisie pays voisin et membre de l'Union du Maghreb arabe applique de son côté le régime de l'imposition territoriale en matière des bénéfices des sociétés. La doctrine administrative de cet Etat a fait dégager quelques illustrations tant à l'égard de la notion du chantier que celle d'établissement stable¹.

Si la plupart des Etats adoptent le principe de mondialité. Le monde n'est cependant pas formé avec d'un côté des Etats prennent la mondialité absolue comme principe d'imposition et de l'autre des Etats prennent la territorialité absolue. « *Chaque système emprunte forcément des deux approches* »². Ce qui nous mène à traiter le principe de la territorialité non seulement dans le droit fiscal algérien mais aussi dans le droit étranger, droit français et droit tunisien.

Dans ce contexte, il faut rappeler également que l'Algérie a conclu des conventions fiscales avec la Tunisie³ et la France⁴.

¹ - S.BESBES, *Mondialisation et principe de territorialité de l'impôt*, p. 27.

² - El Hadji Dialigué, *op.cit.*, p. 55.

³ - L'Algérie a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir les règles d'assistance mutuelle en matière d'impôts sur le revenu entre les Etats de l'Union du Maghreb Arabe dont la Tunisie est membre. La convention entre les pays de l'Union du Maghreb Arabe (U.M.A) signée à Alger le 23 juillet 1990, JORA n° 06 du 6 février 1991, p. 189.

⁴ - La convention entre L'Algérie et la France 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'impôt sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, signée à Alger le 17 octobre 1999, JORA n° 24 du 10/04/2002, p. 03. Cette convention remplace la convention de 1982 qui n'était plus adaptée et qui était

Sous-section 1 : Le critère législatif en droit algérien

La subordination des personnes morales¹ (nationales ou étrangères) aux impôts en Algérie est basée sur le concept de la territorialité, mais ce dernier concept est une notion relativement moderne dans le domaine de la fiscalité, il a remplacé la notion de nationalité ou de résidence habituelle qui sont des critères de base pour l'établissement de l'impôt. Certains Etats present jusqu'aujourd'hui la nationalité comme critère d'imposition tel est le cas des Etats-Unis d'Amérique. Mais le droit fiscal algérien ne repose pas sur ce critère. Alors, les nationaux ou étrangers sont soumis aux mêmes critères de rattachement de bénéfices.

Les règles de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés varient selon qu'il s'agisse de la forme de la société ou du lieu de la réalisation des bénéfices.

Le principe de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés concerne les sociétés qui sont soumises à cet impôt, ce principe est établi par l'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées. Le législateur algérien retient dans cet article trois critères permettant de rattacher un bénéfice réalisé par une société à l'Etat Algérien. L'article 137 précité a commencé par la détermination des cas où on peut dire que le bénéfice est présumé réalisé en Algérie. Ces cas ou bien ces critères sont au nombre de trois : l'exercice habituel d'une activité industriel, commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable, le recours à un représentant dépendant de l'entreprise ou la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

I- L'exercice d'une activité en l'absence d'établissement stable

On va commencer par le premier critère qui consiste dans l'exercice d'une activité à un caractère industriel, commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable. Or, l'article a lié la réalisation des bénéfices en Algérie en l'absence de cette installation par l'existence de quatre conditions, il s'agit : d'une réalisation de bénéfices ; l'activité doit être habituelle, doit être à caractère industriel, commercial ou agricole et la quatrième condition consiste dans l'absence d'établissement stable.

devenue obsolète du point de vue des autorités algériennes. Ce qui incite l'Algérie a demandé la renégociation de telle convention, est la conclusion, en 1991, des conventions avec autres pays européens, il s'agit de l'Italie et la Belgique, plus proches du Modèle établi par l'OCDE. Alors, et afin d'améliorer les relations bilatérales en matière fiscale, la France a acceptée la demande algérienne.

¹ - Cités à l'article 136du CIDTA.

Il faut noter que l'article 137 précité vise les entreprises qu'ayant leur siège à l'étranger et désirent exploiter au territoire algérien.

On va traiter dans ce qui suit les conditions d'attribution le droit d'imposition à l'Etat algérien en l'absence d'établissement stable.

a- La réalisation de bénéfices

Pour être assujettis à l'IBS algérien, les bénéfices réalisés par des personnes établissent à l'étranger, sans posséder un établissement stable en Algérie, doivent remplir les conditions cités ci-dessus.

Le législateur a utilisé dans l'article 137 précité le terme « les bénéfices réalisés sous forme de sociétés ». Cette même expression est utilisée dans la version arabe du texte. Il exige donc la réalisation de bénéfices pour la soumission à l'IBS. Mais cette formulation est faible, car le bénéfice ne peut être sous forme de sociétés. Il appartient à cette dernière le rôle de réalisation de bénéfices. Il est de préférence, à mon avis, de dire « les bénéfices réalisés par les sociétés » et non pas « les bénéfices réalisés sous forme de sociétés ».

Le législateur algérien s'est inspiré du droit français. Cependant, il y a une anomalie entre les deux textes traitant le principe de territorialité. De ce fait, le législateur français a usé l'expression « des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France »¹.

Clouté TOUZET, a assimilé « entreprises exploitées » au concept large d' « exercice habituel d'une activité », qui, s'il s'effectue au moyen d'un établissement autonome, d'un représentant ou s'il forme un cycle commercial complet, permettra de constater l' « exploitation d'une entreprise »². On constate, que pour exercer une activité habituellement dans un Etat, on est besoin d'un intermédiaire qui consiste soit d'une personne qui nous représente ou bien d'une installation fixe ou encore d'un cycle commercial complet. Cela dit, il faut l'existence d'un moyen pour réaliser les bénéfices. D'ailleurs, l'exercice habituel d'une activité, peut se manifester, notamment, par

¹ -Dans ce contexte V. la sous-section 2 de la présente thèse relative au critère législatif en France et en Tunisie.

² -C.TOUZET, *op.cit.*, p. 8.

l'existence d'un établissement¹. Il s'ensuit que des contradictions à lever dans la formulation algérienne. Notre législateur exige d'un côté l'existence des « sociétés » et de l'autre côté parle sur la réalisation des bénéfices en « l'absence d'établissement stable ». Il utilise ces deux expressions dans la même phrase qui traite le premier critère de rattachement de bénéfices.

Par cette analyse, on conclut, que le législateur algérien devrait revoir la formulation de ce premier critère.

Il sera nécessaire de savoir comment une entreprise établit à l'étranger peut réaliser des bénéfices en Algérie sans y avoir un établissement stable ?

b- L'activité doit être habituelle et non occasionnelle²

Cette expression suppose la répétition de l'activité dans la recherche du profit régulier³. Donc, pour les activités commerciales, ces personnes ont la qualité de commerçants⁴. Cependant, on constate que le législateur ne tient pas en compte les opérations commerciales déterminées par le code commerce. Ce dernier suppose l'existence des opérations qui sont commerciales mêmes dans le cas où elles sont exercées une fois seulement⁵, telle que l'achat de meubles et des immeubles pour les revendre⁶. En effet, la condition concerne seulement les opérations commerciales exercées dans une entreprise⁷. En effet, pour être imposable, une activité doit être exercée d'une façon habituelle. Les activités occasionnelles ne sont pas prises en considération par le fisc. D'ailleurs, ils ne sont pas considérés comme bénéfices réalisés en Algérie, celui provenant de l'exercice occasionnel d'une activité à caractère

¹ -C.TOUZET, *op.cit.*, p. 15.

² -L'article 1^{er} du code commerce algérien énonce des conditions pour être commerçant, parmi ces conditions ; il faut en faire sa profession habituelle.

³-Exemple d'une société étrangère qui dispose en Algérie un bureau d'achat, achète des marchandises qu'elle revend après dans le pays du siège. A noter que ce bureau dispose de pouvoirs de décisions, pour y exerce une activité commerciale d'une façon habituelle.

⁴ -Art 1 du C.C.om : « *Est réputée commerçante, toute personne physique ou morale qui exerce des actes de commerciale et en fait sa profession habituelle, sauf si la loi en dispose autrement* ».

⁵ - انظر في هذا الصدد فرحة زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري، ابن خلدون، النشر الثاني، 2003، ص97. و أيضا هشام فرعون، مبادئ القانون التجاري المغربي مطبعة الكتاب فاس 1980، ص.27، إذ نص على وجود شرطين لاكتساب المقابلة الصفة التجارية من ضمنها تكرار العمل أي القيام به بصورة منتظمة ومعتادة.

⁶ - Art.2 du C.Com

⁷ - Il s'agit d'une entreprise de fournitures ou de services, une entreprise de construction, de production, etc. V. Art. 2 du C.Com

industriel, commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable. Le caractère habituel d'une activité s'appuie sur des indices matériels.

c- L'activité doit être à caractère industriel¹, commercial ou agricole

L'article 137 du CIDTA insiste sur le caractère onéreux de l'activité. S'il est possible d'imaginer une activité commerciale ou bien agricole en l'absence d'établissement stable², il sera très difficile pour l'activité industrielle. La production est considérée l'exemple le plus célèbre d'une activité industrielle, où on ne peut pas l'imaginer sans des usines.

Le législateur a utilisé le caractère de l'activité agricole en plus de l'activité commerciale et industrielle. Dès la première lecture de l'article 137 précité, on se demande pourquoi le législateur a cité cette activité. En tant qu'au titre de l'IRG et dans l'imposition des personnes physiques le caractère utilisé est celui d'artisanal³. L'usage de ce terme suscite en effet quelques remarques. La personne exerçant une activité artisanale, soit dans un cadre individuel ou organisé en coopérative⁴ ou en entreprise

¹- L'activité industrielle entre dans le champ des actes de commerce. EX : l'exploitation des mines, les opérations de transformation de matière imposable, extraction etc. cette activité combine les facteurs de production, elle exige normalement des machines. On entend par entreprise industrielle « des entreprises qui produisent des produits en transformant des matières premières et fournitures qu'elles achètent ; tel est le cas des industries textiles », en ce sens V. KHAFRABI Med Zine, Comptabilité générale approfondie, 1^{ère} édition, 2003/2004, p. 06.

² - Exemple sur les activités commerciales en l'absence d'établissement stable : les opérations d'intermédiaires pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce. Exemple sur les activités tirées de revenus agricoles : l'élevage. Les revenus agricoles sont ceux réalisés par les activités agricoles (activités de production végétale) et d'élevage (activités de production animale). Toutefois, l'article 35 du CIDTA exige que les revenus des activités avicoles et cuniculicoles ne peuvent être comme revenus agricoles, que : ces activités sont exercés par l'agriculteur dans son exploitation et lorsqu'elles n'ont pas un caractère industriel. Dans le cas contraire ces revenus sont considérés comme BIC, V. Art 12/5 du CIDTA qui a été abrogé par la loi de finances pour 2015. Mais l'exploitation agricole est considérée comme établissement stable dans la convention fiscale signée le 24 avril 2001 entre l'Algérie et l'Emirat arabe J.O.R.A du 13/04/2003, n°26, p.4. En effet, les revenus des activités avicoles et cuniculicoles sortent de l'idée « en l'absence d'établissement stable ». Pour une application correcte de l'alinéa 1 de l'Art 137 du CIDTA il faudrait exercer une activité agricole hors l'exploitation agricole.

³-L'art 11 du CIDTA a défini les bénéfices industriels et commerciaux comme des bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale ainsi que ceux réalisés sur les activités ou en résultant. Par cette estimation on peut dire que le droit fiscal est beaucoup plus large que le droit commercial dans la détermination des bénéfices industriels et commerciaux, car il ajoute même les activités artisanales.

⁴ -« *La coopérative d'artisanat et des métiers est une société civile de personne et à capital variable, fondée sur la libre adhésion de ses membres, ayant tous la qualité d'artisan, au sens de la présente ordonnance* ». V art 13 de l'ordonnance n°96-01 fixant les règles régissant l'artisanat et les métiers. JORA du 14 janvier 1996, n°3, p. 3.

d'artisanat et des métiers¹, est soumise tout simplement à l'IRG, l'IFU² et autres taxes telle que la TAP. Il résulte que l'activité artisanale³ ne rentre pas dans le champ d'application de l'IBS. De plus, l'artisan⁴ n'est pas considéré comme commerçant⁵ puisqu'il n'exerce pas des actes de commerce et en fait sa profession habituelle⁶. Cependant, il peut exercer des actes de commerce à conditions qu'ils soient accessoires et liés à son activité, comme le cordonnier qui répare les chaussures d'un côté et les vend (préparer manuellement par lui ou acheter) de l'autre côté⁷.

Le caractère de l'activité doit être donc, industriel, commercial ou agricole. Celui-ci comprend normalement toutes les opérations rentrant dans le champ d'application de l'IBS. La nature de l'activité permet de déterminer le régime fiscal de l'entreprise. Mais il faut rappeler que les sociétés de capitaux qui sont soumises de plein droit à l'IBS sont commerciales par la forme quel que soit leur l'objet de ces sociétés⁸. Donc pour ces dernières ce n'est pas la peine d'exiger le caractère de l'activité exercée. Il est nécessaire donc la réunion de ces trois conditions dans le cas où l'établissement stable est absent. Il faut dans un premier temps s'interroger sur la nature de l'activité exercée. Et d'expliquer la notion d'établissement stable, qui désigne, une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son

¹ -L'entreprise d'artisanat est une entreprise constituée sous l'une des formes prévues par le code de commerce. V.art 20 de l'ordonnance n°96-01 fixant les règles régissant l'artisanat et les métiers.

²- Art 282 ter du CIDTA modifié par l'article 13 de la loi de finances pour 2015 prévoit que : « *sont soumis au régime de l'impôt forfaitaire unique les personnes physiques ou morales, les sociétés et coopératives exerçant une activité industrielle, commerciale artisanale ou de profession non commerciale dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas trente millions de dinar (30.000.000 DA)* ».

³ - Art 5 de l'ordonnance n° 96-01 du 10 janvier 1996 fixant les règles régissant l'artisanat et les métiers prévoit que : « *Au sens de la présente ordonnance il est entendu par artisanat et métiers toute activité de production, de création, de transformation, de restauration d'art, d'entretien, ou de prestation de service, à dominante manuelle exercée :*

-à titre principal et permanent

-sous une forme sédentaire, ambulante ou foraine... ». Si une personne exerce l'une des activités mentionnée à ledit article, elle doit avoir la qualité d'artisan et immatriculé donc au registre d'artisanat et des métiers. V.art 22a2 de l'ordonnance n° 96-01 précité.

⁴ -L'article 10 de l'ordonnance n° 96-01 a définit l'artisan individuel comme suit : « *Au sens de la présente ordonnance a droit au titre :*

-D'artisan, toute personne physique immatriculée au registre de l'artisanat et des métiers, exerçant une activité artisanale telle que définie à l'article 5 de la présente ordonnance... ». L'artisan peut être également une personne morale qui prend la forme soit d'une coopérative d'artisanat et des métiers ou bien de l'entreprise d'artisanat et des métiers, en ce sens V. arts 13 et 20 de l'ordonnance n°96-01.

⁵ -« *Ne sont pas commerçants, les artisans...* » art.4 de la loi n° 90-22 relative au registre de commerce. J.O.R.A, n° 36, du 22 aout 1990, p.988.

⁶ - En ce sens voir l'article 1 du code de commerce.

⁷ - فرحة زراوي صالح، المرجع السابق، ص.530، 531.

⁸ - Art. 544-2 du Code de Commerce.

activité¹. Par conséquent, dans le cas où l'établissement stable existe, les conditions précitées n'ont pas d'intérêt dans l'estimation de la réalisation de bénéfices en Algérie. En présence de cet établissement, l'Etat algérien a automatiquement le droit d'imposer ces bénéfices. Il est nécessaire de signaler que l'entreprise n'est pas forcément le propriétaire de cet établissement, une location par exemple suffit.

Il suffit donc, l'existence d'une seule condition pour dire que le bénéfice soit réalisé en Algérie. Dans le cas d'inexistence de l'une de ces conditions les bénéfices ne sont pas considérés comme réalisés en Algérie en l'absence d'établissement stable. A cet effet, il n'appartient pas à l'Etat algérien d'imposer ces bénéfices.

Il résulte de ce qui précède que le législateur n'a pas pris l'établissement stable comme critère pour dire que le bénéfice est réalisé en Algérie. Car il a utilisé « *en l'absence d'établissement stable* » et « *sans posséder en Algérie d'établissement* ». Cependant, on peut dire que ce droit a retenu ce critère pour fonder le droit d'imposition algérien, mais d'une façon tacite. Cela se manifeste dans la lecture de l'alinéa 3 de l'article 137 précité en langue arabe dans son contexte contraire où la société peut posséder non seulement un représentant mais également un établissement stable en Algérie. Il en est de même, en ce qui concerne l'alinéa 1^{er} du présent article dans le cas où on pose une question contraire à ce qui est exigé par le législateur algérien.

Il faut commencer par préciser que le législateur algérien a utilisé l'expression d'établissement stable à l'article 137 du CIDTA, sans lui donner aucune définition. Cette notion est problématique, car il ne faut pas la confondre avec la notion d'établissement stable retenue par le droit fiscal conventionnel qui est plus ou moins restrictive selon les conventions. Le droit conventionnel la retienne comme critère de rattachement territorial des bénéfices. De plus, dans ce droit, la notion d'établissement stable est liée surtout à la durée durant laquelle cette installation demeure opérationnelle. En tant que dans le droit interne cette notion permet d'identifier les revenus imposables au titre des bénéfices de l'entreprise exploitée dans un Etat

¹- Arti. 5 du décret présidentiel n° 07-174 du 6 juin 2007 portant la ratification de la convention entre le l'Algérie et la Chine en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, J.O.R.A. du 17 juin 2007, n° 40, p. 4.

déterminé. Selon la jurisprudence française l'entreprise exploitée recouvre l'établissement autonome, le représentant et le cycle commercial complet¹.

La nécessité de définir la notion d'établissement se pose dans un cadre précis. Le problème de la territorialité de l'IBS se pose lorsque la même personne morale exerce son activité dans plusieurs pays dont l'Algérie. C'est le cas de la société algérienne qui exerce son activité à la fois en Algérie et à l'étranger ou de la société étrangère qui exerce une partie de son activité en Algérie. L'activité est exercée directement sans création de filiale. Dans ces deux cas, il faut déterminer l'Etat qui a le droit d'imposer le bénéfice réalisé.

La notion d'établissement stable², pour ce qui est la détermination du champ d'application territoriale de l'impôt sur les sociétés, a été dégagée par la jurisprudence française et d'autre part influencée par le développement du réseau des conventions fiscales internationales qui a incité à rapprocher la définition de l'établissement en droit interne de celle applicable à l'établissement stable en droit fiscal international³. Donc, on ne trouve pas une définition de l'établissement stable ni dans le droit algérien ni dans la jurisprudence algérienne. Elle est une structure purement fiscale⁴ indispensable pour les entreprises étrangères de construction qui réalisent des contrats en Algérie sans

¹ -V. la sou- section2 de la présente thèse relative au critère législatif en droit étranger.

² - C'est au juge qu'il appartient de définir l'établissement dans le silence de la loi.

³ - Jurs. Impôt sur les sociétés, Fasc.14-110, p. 4.

⁴- L'établissement stable est une structure purement fiscale, qui n'a aucune personnalité juridique. Il ne peut donc pas signer de contrats en Algérie. Il existe par le biais de la société-mère. Cette installation sera en effet soumise à l'impôt algérien, ce qui engage l'administration fiscale de suivi le respect de ses obligations fiscales, comme le cas des « contrats de construction (EPC) de Sonelgaz en vertu desquels l'activité de production est réalisée à l'étranger et est imposée au niveau du pays de production ». Cette installation constitue un sujet traité par des experts du Cabinet internationale d'audit Ernst&Young dans le cadre d'une journée d'information (« *Il ne s'agit pas là d'un subterfuge pour contourner la règle des 51/49%, régissant l'investissement étranger* » et qui impose à l'investisseur non algérien de s'associer à une partie algérienne majoritaire pour un projet de partenariat. Cette règle, a-t-il rappelé, concerne les activités de production de biens, services et l'importation. Cependant, pour y échapper, des entreprises étrangères du secteur du bâtiment et de la construction recourent à la création d'établissements stables pour la réalisation de leurs contrats. Ainsi, devant la difficulté de créer des sociétés de droit algérien, on crée ces structures qui n'ont pas d'existence juridique, bien qu'elles puissent avoir une dénomination au Centre national du registre de commerce. Cet enregistrement n'est pas pour autant « une garantie au Trésor public que l'établissement stable peut honorer ses échéances à terme », Il fait remarquer, toutefois, que les établissements stables sont soumis au droit commun concernant les obligations fiscales et sociales, soulignant que les binationaux ne peuvent pas transférer leur salaire à l'étranger : « Ils sont considérés comme des nationaux, selon la réglementation algérienne»). FERHAT Yazid, Algérie l'établissement stable expliqué par les experts d'Ernts&Young, Maghreb , 19/03/2013. V. également <http://www.maghrebemergent.com/entreprises-9/algérie/item/22357-algerie-l-etablissement-stable> Consulter le 04 mai 2015 à 21 :00.

passer par les méandres de la création d'entreprises de droit algérien, c'est-à-dire elle constitue un investissement étranger intervenant dans le marché algérien sous forme d'entreprise non résidente régissant par des règles bancaires et fiscales spécifiques. « En Algérie, l'établissement stable est matérialisé tout d'abord par l'immatriculation auprès des services fiscaux d'un contrat de marché ou de services pour des prestations devant être réalisées sur le territoire algérien pour une durée plus ou moins longue »¹. A défaut d'un contrat exécuté par elle, une société ne peut déclarer l'existence de son établissement en Algérie².

L'établissement stable désigne, généralement, une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Dès lors que l'on considère qu'une entreprise dispose d'un établissement stable en Algérie, celle-ci est soumise à l'imposition dans les conditions de droit commun, sauf disposition conventionnelle contraire. Mais l'alinéa 1^{er} de l'article 137 du CIDTA concerne l'exercice habituel³ d'une activité à caractère industriel, commercial ou agricole même en l'absence d'établissement stable. À titre d'exemple une compagnie aérienne ayant son siège social à l'étranger et qui, ne possédant ni local spécial ni préposé en Algérie, vend par l'intermédiaire d'autres agences des billets de voyage ou de transport⁴. On peut également imaginer l'absence d'établissement stable lorsqu'une entreprise étrangère possède un terrain et un hangar qu'elle loue à une entreprise algérienne. Cette opération est imposable en Algérie sur le fondement de l'article 6 du Modèle de Convention de l'OCDE⁵.

La législation fiscale algérienne applicable aux sociétés s'inspire largement du droit fiscal français⁶. Elle consacre les principes de la territorialité de l'impôt et de la source pour l'imposition des bénéfices des sociétés. Les personnes morales réalisant des bénéfices en Algérie sont soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS).

¹ -<http://www.maghrebemergent.com/entreprises-9/algerie/item/22357-algerie-l-etablissement-stable>.

² -En pratique la société mère peut rencontrer des difficultés liées à l'absence de registre du commerce. En ce sens V. Guide investir en Algérie, 2015, p. 89.

³ -Cette activité doit être exercée à titre habituelle c'est-à-dire être ni occasionnelle, ni seulement l'accessoire d'une activité civile principale, comme l'agriculteur qui cultive ses légumes et les vend, il n'est pas un commerçant, car son activité principale est l'agriculture qui est une profession civile.

⁴ - www.mfdgi.gov.dz/

⁵ - L'article 6 du Modèle de la convention de l'OCDE prévoit que : « *Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat* ».

⁶ -Il s'agit à titre d'exemple ; le régime fiscal applicable à aux sociétés, le champ d'application de l'impôt.

Les critères de rattachement des bénéficiaires des sociétés retenus par le droit fiscal algérien sont les suivants : l'exercice habituel d'une activité à caractère industriel, commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable, ou, à défaut, exercice d'une activité par l'intermédiaire de représentants et le cycle commercial complet¹.

L'établissement stable est constitué, d'une manière générale, par toute installation matérielle possédant une certaine permanence, apte à poursuivre certains buts économiques et siège d'opérations normalement génératrices de profit².

Il est encore utile après la détermination de l'établissement stable de préciser le cas de son absence comme il était prévu dans l'article 137 du CIDTA.

d- L'absence d'établissement stable

En effet, pour bien préciser le terme « en l'absence d'établissement stable » il faut se référer aux cas indiqués au paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE ou le de l'ONU. On trouve une énumération d'un certain nombre d'activités formant des exceptions à la définition générale donnée à cette installation par le paragraphe 1 de ce même article. De surcroît, ces différentes activités lorsqu'elles sont exercées même dans une installation fixe d'affaires ne permettent pas de qualifier celle-ci comme établissement stable. Les activités en question prennent généralement le caractère préparatoire ou auxiliaire contrairement aux autres dites habituelles³. L'exemple qui peut illustrer ce caractère est l'utilisation d'une installation aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise mère⁴. La question qui se pose donc, est ce que le bénéfice réalisé par une installation exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire en Algérie est soumise à

¹ - Art .137 du CIDTA.

² - BRUNO GOUTHIERE, Les impôts dans les affaires internationales, 6^{ème} édition, Francis Lefebvre, 2004, n°302, p. 85.

³ -Selon la mise-à-jour du Modèle de l'OCDE en 2017, l'alinéa (e) de l'article 5 précité est devenu comme suit « *une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité* » au lieu d' « *une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire* ». Cet alinéa énumère certaines activités qui sont considérées comme des exceptions à la définition d'un établissement stable. L'alinéa (e), dans la version nouvelle de l'OCDE, a supprimé le caractère auxiliaire ou préparatoire pour éviter la répétition, car l'alinéa (f) a repris ce même caractère : « *une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulés d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que cette activité ou, dans le cas visé à l'alinéa f), l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires, revête un caractère préparatoire ou auxiliaire* ».

⁴ -Pour voir les autres activités citées revient au paragraphe 4 de l'article 5 de la convention Modèle de l'OCDE.

l'IBS ? Tout simplement, la réponse est non. C'est pour ça le législateur algérien a exigé le caractère habituel de l'exercice effectué¹. Dans le cas contraire² et si le législateur n'exige pas ce caractère, ces activités seront donc imposables. Il est exonéré en effet de l'impôt algérien d'une façon tacite les activités revêtant le caractère préparatoire ou auxiliaire. Dans ce contexte, et par une simple liaison entre ce qui est énoncé par notre législation et ce qui est prévu par le Modèle de l'OCDE suivi par l'Algérie, on constate que le bénéfice qui peut être imposé en Algérie est celui résultant d'une activité non préparatoire mais habituel en l'absence et en présence d'une installation fixe appartenant à une entreprise.

Une entreprise d'un Etat ne peut donc être imposée dans un autre Etat si elle n'y exerce que des activités purement auxiliaires ou préparatoires. Il est à remarquer que le mot « même » enlevé de l'article 137 précité est utile dans la rédaction du premier critère.

L'existence ou l'absence d'un établissement stable ne constitue pas un critère suffisant pour justifier l'origine de tous les bénéfices. La raison qui incite notre législateur à élargir le critère législatif.

L'absence d'établissement stable peut être envisagée également, du point de vue conventionnel, par l'existence d'un agent indépendant³ effectuant des opérations commerciales dans l'autre Etat contractant. A condition qu'il agit dans le cadre ordinaire de son activité⁴. Et même le fait qu'une société résidente d'un Etat contractant qui contrôle ou est contrôlée par une société qui est résidente de l'autre Etat contractant ou qui y exerce son activité ne suffit pas à faire de l'une de ces sociétés un établissement stable de l'autre⁵.

¹ - Pour dire qu'une activité est exercée d'une façon habituelle, il faut l'existence de certaine permanence. V. p. 71 paragraphe traitant « l'activité doit être habituelle et non occasionnel »

² -C'est-à-dire dans le cas où l'article est rédigé comme suit : « l'exercice d'une activité...en l'absence d'établissement stable ».

³ -Il s'agit par exemple d'un courtier, d'un commissionnaire général, etc. IL suffit que deux conditions seront réunies ; une indépendance à la fois juridique et économique et que ce représentant agit dans le cadre ordinaire de son activité. Le représentant indépendant n'est pas soumis à des instructions précises ou à un contrôle général de l'entreprise en question quand à l'exercice de son travail. Pour plus de ce sujet revient à la page 96 de ladite thèse sous le titre : le représentant dépendant.

⁴ -V. paragraphe 6 de l'article 5 de la convention Modèle de l'OCDE.

⁵ -V. paragraphe 7 de l'article 5 de la convention Modèle de l'OCDE.

On est également devant une absence d'établissement stable dans le cas des entreprises n'ayant pas une installation permanente au territoire national. Les entreprises étrangères¹ qui veulent entrer dans le marché algérien, s'implantent d'une façon soit permanente ou temporaire².

Pour mieux comprendre cette situation, on va expliquer tout d'abord le cas des entreprises ayant une installation permanente en Algérie et ceux qui ne l'ont pas.

Paragraphe 1 : Entreprises étrangères ayant une installation professionnelle permanente en Algérie

Les entreprises étrangères ayant une installation professionnelle permanente désignent les sociétés de capitaux ou les entreprises individuelles situées en Algérie³.

L'installation professionnelle permanente exerce une activité génératrice de profits, jouit d'une autonomie de fait et de droit et présente une certaine stabilité⁴. Toutefois, Pour s'installer en Algérie, une société étrangère a le droit de choisir entre plusieurs formes de sociétés. Il s'agit des sociétés commerciales (sociétés de capitaux et sociétés de personnes)⁵ ou autres formes d'installation tels que les filiales et les établissements stables dont la situation la plus courante est la possession d'une succursale. Si l'entreprise étrangère est une société de capitaux, elle doit payer en plus de l'IBS la TAP et la taxe foncière. Si elle est une société de personnes, elle est soumise à l'IRG, la TAP, la TF et la TVA. Ces entreprises sont assujetties, au même titre que les entreprises algériennes, aux règles du droit commun. L'exemple sur ces sociétés est : la société mixte Renault Algérie Production « RAP »⁶ regroupant trois grands partenaires,

¹ -L'exemple de certaines entreprises étrangères implantées au territoire national et soumises au droit algérien : Ceva Laval (production de médicaments à usage vétérinaire), Danone Djurjura Algérie, Renault Algérie (RAP), etc. A ce propos, il faut connaître le sens d'une entreprise étrangère. D'après la Direction Des Grandes Entreprises, on qualifie d'une société étrangère « toute entité économique à caractère industriel ou commercial, constituée dans les conditions de droit autres que celles prévues par le droit algérien ». http://www.dge.gov.dz/files/_1198401448.pdf, consulter le 07/09/2017 à 16 :00.

² -Le régime économique des sociétés étrangères en Algérie a connu une évolution majeure. Au paravent, il était interdit d'intégrer dans certain domaines d'activités telles que les banques, l'agriculture, les mines. Ce qui n'est pas le cas dans la législation actuelle qui se passe du régime des nationalisations à un régime de libéralisation.

³ - On a exclu de ce développement les entreprises étrangères intervenant dans le secteur pétrolier. Car elles obéissent à des dispositions particulières. V. La loi 86-14 du 19 août 1986, complétée et modifiée par la loi 05-07 du 28 avril 2005 relative aux hydrocarbures.

⁴ - <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/471-edsq>

⁵ -V. section 1 du chapitre 2 de la présente thèse relative aux sociétés soumises à l'IBS.

⁶ - La « RAP » c'est une société qui va fabriquer des voitures Renault à Oued-Tlélât.

avec du côté algérien, la société nationale des véhicules industriels et le fonds national d'investissement et du côté français la société Renault¹.

1- La succursale

Toute entreprise commerciale de droit algérien ou de droit étranger peut créer une succursale en Algérie. « L'établissement de succursale est considéré comme un investissement étranger »². A ce propos, la succursale est soumise aux dispositions de l'ordonnance relative au développement de l'investissement. Par conséquent et comme a écrit Mostéfa TRARI TANI, les sociétés étrangères peuvent exercer une activité au territoire algérien, sans créer une personne morale distincte (filiale), par la voie d'une simple succursale³. Cette dernière « *reste une société de droit étranger qui opère sur le territoire algérien* »⁴.

En dépit, de son utilisation fréquente dans les textes de loi, le code de commerce algérien, à l'instar du code de commerce français, ne donne pas une définition de la succursale. Elle constitue généralement une forme d'établissement permanent qui exerce une activité similaire, d'une façon permanente, dans des locaux séparés⁵. Etant donné qu'elle est réputée toujours comme étant un établissement stable. Néanmoins, le contraire n'est pas toujours admis, parce que l'établissement stable peut prendre autres formes telles qu'un bureau, un atelier, etc.

La succursale n'a aucune indépendance vis-à-vis de la société mère⁶. Elle n'a pas de personnalité morale propre. Lorsqu'elle contracte c'est en fait la société mère qui

¹ -Juste après la signature de la convention fiscale entre l'Algérie et la France, et plus précisément en 2000, les investissements français ont progressés en Algérie. Le montant des grands contrats conclus est estimé à 560 millions euros, ces investissements sont effectués par des groupes tels que ; Danone ou Michelin, BNP, Paribas, etc. V. Henri Sicre (député), Rapport fait au nom de la commission des affaires étrangères sur le projet de loi, adopté par le Sénat, autorisant l'approbation de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire 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'impôt sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, n°34, p. 10.

² - Guide investir en Algérie, *op.cit.*, p. 88.

³ - TRARI TANI Mostéfa, Droit commercial international, édition Berti, Alger, 2007, p. 100.

⁴ - *Ibidem*.

⁵ -GRANDJEAN FABRICE, L'imposition des filiales et des établissements stables offshore évolution récente de la jurisprudence du tribunal fédéral, OREF, juin 2014, p. 3.

⁶ -On entend par société mère : une société en rapport à un groupe de sociétés dont elle possède une ou plusieurs autres sociétés sur lesquelles elle a un pouvoir de domination et exerce un certain contrôle sur les sociétés affiliées à elle. Dans ce sens, V. F.GRANDJEAN, *op.cit.*, p. 3.

s'engage. Il y a une unité de patrimoine entre la succursale et la société mère, une seule personne physique et une seule comptabilité.

La question qui se pose, est ce qu'une entreprise étrangère peut avoir plusieurs succursales en Algérie ?

La loi comptable considère l'ensemble des « succursales étrangères » comme une seule entreprise. De plus, l'administration fiscale n'accorde qu'un seul numéro d'identification fiscale (NIF). D'ailleurs, la succursale étrangère ne devra remplir les formalités d'immatriculation au registre de commerce qu'une seule fois, auprès la Wilaya où se situe son siège réel¹.

La succursale doit être immatriculée au registre de commerce, ce qui lui permet d'exercer une activité commerciale en Algérie². Le décret exécutif n°03-453 a mis des obligations à la charge des commerçants étrangers. En effet, son article 2 précise que *« sont astreints à l'immatriculation au registre du commerce aux termes de la législation en vigueur : tout commerçant, personne physique ou morale ; toute entreprise étrangère ayant son siège à l'étranger et qui ouvre en Algérie, une agence, une succursale ou tout autre établissement ; toute représentation commerciale étrangère exerçant une activité commerciale sur le territoire national ; -toute entreprise artisanale, tout prestataire de services, personne physique ou morale ; -tout locataire, gérant d'un fonds de commerce »*³.

En outre, le décret exécutif n° 06-454 a également défini les conditions et les modalités de délivrance de la carte professionnelle⁴ aux étrangers exerçant une activité

¹ - M. TRARI TANI, *op.cit.*, p. 101.

² - La loi de finances complémentaire pour 2010 a modifié l'article 2 de la loi n°04-08 modifiée et complétée relative aux conditions d'exercice des activités commerciales, en ramenant la durée de validité de l'extrait du registre du commerce à une durée limitée pour certaines activités, telles que les activités de commerce de détail exercées par les commerçants étrangers, personnes physiques ou morales. V. arrêté du 13 juin 2011, JORA n°36. Pour ce qui est de l'exercice des activités de commerce extérieur (import-export de produits, marchandises et matières premières destinés à la revente en l'état) exercées par les nationaux et les étrangers et les activités de commerce de détail exercées par les étrangers, la durée de validité du registre de commerce est de deux ans renouvelable.

³ - Art 2 du décret n°03-453 du 1^{er} décembre 2003 modifiant et complétant l'article 4 du décret exécutif n° 97-41 du 18 janvier 1997, relatif aux conditions d'inscription au registre de commerce. JORA n°75 du 7 décembre 2003, p.10.

⁴ - La demande d'établissement ou de renouvellement de la carte professionnelle est formalisée sur un imprimé spécial à retirer auprès de la direction chargée de la réglementation et des affaires générales de la wilaya territorialement compétente. Cette carte est délivrée par le wali de la wilaya du lieu d'établissement du bénéficiaire ou du lieu d'implantation du local commercial ou du siège social pour

commerciale, industrielle, artisanale ou une profession libérale ainsi qu'aux membres des conseils d'administration ou de surveillance des sociétés commerciales. Cette carte a remplacé la carte de commerçant étranger dont son modèle et son contenu sont définis par voie réglementaire.

2 La filiale

L'entreprise étrangère et dans le but d'extension géographique de ses activités, peut créer d'une filiale qui peut être soit commerciale (filiale de vente ou de distribution) ou industrielle dont l'objet est la production.

En droit commercial, la filiale est une entreprise dont 50% du capital a été formé par des apports réalisés par la société-mère. Dans ce contexte l'article 729 du code de commerce dispose que : « *Lorsqu'une entreprise possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première* ». De plus, et selon l'article 731 de ce même code une société est réputée comme en contrôlant une autre :

- lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;
- lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;
- lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société.

Contrairement à la succursale, la filiale¹ est une entité juridique distincte de la société-mère qu'elle possède dans le but d'être intégré à un groupe. Elle bénéficie d'une réelle autonomie, c'est une autre société qui dispose d'une comptabilité distincte de celle de la société-mère. Elle traite en son nom propre et a son propre siège. Elle dispose d'un patrimoine propre. Les dispositions de droit commun applicables aux sociétés

les membres dirigeants des sociétés commerciales. Sa durée de validité est fixée à deux années renouvelables. V. Arts.4, 5 et 6 du décret exécutif n°06-454 relatif à la carte professionnelle délivrée aux étrangers, exerçant sur le territoire national une activité commerciale, industrielle et artisanale ou une profession libérale. JORA n °80 du 11 décembre 2006, p. 18.

¹ -L'exemple de certaines filiale algériennes des sociétés étrangères : La filiale BEL Algérie (groupe fromagerie bel), Michelin Algérie (groupe Michelin pour la production pneumatique en Algérie), Le groupe Sonofi-Aventis, Schneider Electric Algérie, Peugeot Algérie. GUENDOUDI Brahim, Les formes d'implantation des firmes multinationales en Algérie : objectifs et stratégies, mémoire en vue de l'obtention du diplôme de magistère e science de gestion option : Managent des entreprises, Université Miloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 27/06/2012, p. 61 et s.

ayant leur siège social en Algérie sont étendues aux filiales algériennes de sociétés étrangères. Par ailleurs, le paragraphe 7 de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune admet que l'existence de la filiale ne peut constituer en soi un élément désignant qu'elle est considérée comme établissement stable de la société mère. Cependant, les commentaires de l'OCDE admettent qu'une filiale peut constituer un établissement stable. Cela peut intervenir dès lors que la filiale exerce habituellement des pouvoirs permettant de conclure des contrats au nom de la société-mère et qu'elle n'agisse comme un agent indépendant¹. Ce dernier et sans être soumis à un contrôle important est responsable devant l'entreprise qu'il représente pour le travail qu'il a effectué. En effet, les personnes qui peuvent constituer un établissement stable d'une entreprise sont les agents dépendants. La filiale doit donc remplir les conditions de dépendance et conclure des contrats dans les mêmes domaines que la société mère pour qu'on puisse la considérer comme établissement stable.

Il s'en suit que la filiale peut être qualifiée d'établissement stable dès lors qu'elle remplit toutes les conditions d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle, la société exerce tout ou partie de son activité, quand celle-ci ne présente le caractère ni préparatoire ni auxiliaire.

Paragraphe2 : Entreprises étrangères n'ayant pas une installation professionnelle permanente en Algérie

Les entreprises étrangères n'ayant pas une installation professionnelle permanente en Algérie consistent dans les sociétés de capitaux ou les entreprises individuelles y exerçant à titre temporaire une activité dans le cadre de contrats conclus avec les opérateurs algériens². Le régime fiscal applicable à ces entreprises déroge substantiellement au droit commun, il variera selon la nature de l'activité exercée. De ce fait, il faut distinguer entre deux situations : Les entreprises étrangères intervenant dans le cadre d'un marché immobilier et ceux intervenant dans le cadre d'un marché de prestations de services.

¹ -Modèle de convention fiscale concernant le revenu et fortune, *op.cit.*, n°41, p. 106.

² - <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/471-edsq>

1- Les entreprises étrangères intervenant dans le cadre d'un marché immobilier

Les entreprises étrangères réalisant des travaux immobiliers¹ en Algérie relèvent du régime de droit commun². Cependant, ces entreprises sont soumises à un régime d'acompte qui diffère de celui des acomptes provisionnels du régime général. L'acompte est calculé au taux de 0.5% sur les paiements reçus et versés les 20 premiers jours du mois suivant³.

Le législateur algérien n'a pas défini ces entreprises. Mais il a expliqué d'une façon détaillée l'activité immobilière⁴. De plus, il a classé les travaux immobiliers parmi les opérations soumises obligatoirement à la TVA⁵. Mais on peut le définir généralement comme des travaux recouvrant « *les travaux de construction de bâtiments et autres ouvrages immobiliers ; les travaux d'équipement des immeubles ayant pour effet d'incorporer, à titre définitif, aux constructions les appareils ou matériels installés ; les travaux de réfection et de réparation des immeuble et installations de caractère immobilier* »⁶.

La circulaire déterminant les modalités d'application des taux de l'IBS, ajoute que ces entreprises ainsi que celles intervenant en Algérie par l'intermédiaire d'un établissement stable au sens des dispositions fiscales conventionnelles, dans le cadre d'un contrat de travaux immobiliers, sont soumises à l'IBS au taux de 23%⁷. De plus, l'application de ce taux aux entreprises étrangères qui ne sont pas tenues d'inscrire au registre de commerce, en application de la législation et la réglementation commerciales⁸, est liée à la justification du paiement des cotisations sociales spécifiques

¹ -Les travaux immobiliers comme les travaux de construction de bâtiments, aménagement, réparation, etc.

² -Elles sont soumises au taux de 23% ou l'IRG conformément au barème progressif, la TAP et la TVA.

³ - <http://www.mfdgi.gov.dz>

⁴ -V. décret exécutif n°93-03 relatif à l'activité immobilière

⁵ -V. Art 1^{er} du CTCA.

⁶ -Bulletin officiel des finances publiques-impôts, Direction générale des finances publiques, TVA Champ d'application et territorialité- opérations imposables en raison de leur nature-prestations de services, du 12/09/2012, pp. 3 et 4.

⁷ -Ministère des finances, MF/DGI/DLRF/SD1/2016, circulaire n°211 du 21 mars 2016 fixant les modalités d'application des taux de l'IBS, p.3.

⁸ -V. la loi n° 04-08 du 14/08/2004, relative aux conditions d'exercice des activités commerciales, dont son article 8 interdit de s'inscrire au registre de commerce les personnes condamnées et non réhabilitées pour les certains crimes et délits tels que : la fraude fiscale, commercialisation de produits et marchandises causant de graves dommages à la santé du consommateur, etc.

au secteur¹. A défaut, le taux de 26 % tient lieu. D'ailleurs, l'article 150 du CIDTA a fixé trois taux de l'IBS, 19% pour les activités de production de biens ; 23% pour les activités de bâtiment, de travaux publics et d'hydraulique ainsi que les activités touristiques et thermales à l'exclusion des agences de voyages et le taux de 26% pour les autres activités.

2- Les entreprises étrangères intervenant dans le cadre d'un marché de prestations de services

L'entreprise étrangère qui ne possède pas d'une installation professionnelle permanente en Algérie mais réalisant une activité de prestation de services est soumise à une retenue à la source au titre de l'IBS ou de l'IRG. L'Algérie exerce alors un droit d'imposition pour les prestations de services exécutées sur son territoire.

Si l'entreprise étrangère est une société de capitaux, elle est soumise à l'IBS selon une retenue à la source au taux de 24%². Ce même taux est applicable à l'entreprise étrangère tenant la forme d'une société de personnes. Il s'applique également sur les sommes payées en rémunération de prestations de toute nature fournies ou utilisées en Algérie et sur les produits versés à des inventeurs situés à l'étranger au titre, soit de la concession de licence de l'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marque de fabrique, procédé ou formule de fabrication³.

Il importe de signaler que l'administration fiscale algérienne applique d'une façon systématique le régime de la retenue à la source, même dans le cas où l'entreprise étrangère possède un établissement stable en Algérie⁴.

Est-ce que ces entreprises intervenant dans le cadre d'un marché de prestations de services, ayant conclu des contrats comportant une clause d'application du taux de 24%,

¹ - Ministère des finances, MF/DGI/DLRF/SD1/2016, circulaire n°211 du 21 mars 2016 fixant les modalités d'application des taux de l'IBS, p. 3.

² - Art. 150-2 du CIDTA prévoit que : « le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est fixé à...24% pour les sommes perçues par les entreprises étrangères n'ayant pas en Algérie d'installation professionnelle permanente dans le cadre de marché de prestations de services... ».

³ - Exemple de calcul de la somme à payer par l'entreprise étrangère : Soit un marché de prestations de services conclu entre une entreprise étrangère et une entreprise algérienne. Supposant que le montant du marché hors TVA est de 20.000.000 DA. On applique la retenue à la source pour l'entreprise algérienne :

$$20.000.000 \times 24\% = 4.800.000 \text{ DA}$$

- Le montant net revenant à l'entreprise étrangère :

$$20.000.000 - 4.800.000 = 15.200.000 \text{ DA.}$$

⁴ - La Revue KPMG actualité trimestrielle, KPMG Algérie, n°2, juillet 2009, p. 6.

peuvent demander ultérieurement à la signature et à la mise en œuvre de ces contrats de bénéficiaire des conventions fiscales ? La note administrative du 30 janvier 2014 nous donne une réponse claire et nette à cette question. Il résulte, qu'il n'y a pas question de saisir cette demande¹. Cela est justifié par le régime fiscal conclu dans ces conditions, « ne peut en aucun cas être reconsidéré pour donner lieu à un traitement plus favorable en faveur de l'entreprise étrangère et de ce fait, le régime de la retenue à la source est maintenu »².

Les entreprises étrangères, intervenant soit dans le cadre d'un marché immobilier ou d'un marché de prestations de services, sont tenues d'adresser, par lettre recommandée, avec accusé de réception, à l'Inspecteur des impôts directs du lieu d'imposition, dans le mois qui suit celui de leur installation en Algérie, un exemplaire du contrat. Tout avenant ou modification au contrat principal doit être porté à la connaissance de l'inspecteur des impôts directs dans les dix (10) jours de son établissement. Dans les quinze (15) jours qui suivent la réception de ces documents, l'inspecteur des impôts directs du lieu d'imposition signifie aux entreprises étrangères contractantes les obligations qui leur incombent. Ainsi, de tenir un livre aux pages cotées et paraphées par le service, sur lequel il sera porté le montant des achats et acquisitions, des recettes, des traitements et salaires, des rémunérations, commissions et honoraires, des locations de toute nature. Elles sont tenues également de souscrire et de faire parvenir à l'inspecteur des impôts directs du lieu d'imposition, au plus tard le 30 Avril de chaque année, une déclaration dont le modèle est fourni par l'administration. Cette déclaration doit être accompagnée d'un état détaillé des sommes versées par l'entreprise à des tiers à titre de travaux sous traités, d'études, de locations de matériels ou de personnel, des loyers de toute nature et d'assistance technique³.

L'article 183 du CIDTA oblige les contribuables relevant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, dans les trente (30) jours du début de leur activité, de souscrire auprès de l'inspection d'assiette des impôts directs dont ils dépendent, une déclaration conforme au modèle fourni par l'administration. Cette déclaration doit être appuyée

¹ -Généralement pour bénéficier des dispositions conventionnelles fiscales, il faut l'accord préalable de l'administration fiscale de l'Etat de non résidence de la société étrangère et l'existence d'une attestation de résidence fiscale délivrée à la société étrangère par les services compétents où elle réside. V. Note n° 81 MF/DGI/DLRF, 30 janvier 2014.

² -Note n° 81 MF/DGI/DLRF, 30 janvier 2014.

³ -V. arts. 161et 162 du CIDTA.

d'un exemplaire certifié conforme du ou des contrats d'études ou de travaux que les personnes étrangères sont chargées de réaliser en Algérie.

En outre, les entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en Algérie et lorsque la dette fiscale se rapporte à un contrat en fin d'exécution, le receveur doit conformément au besoin du paiement immédiat, exiger l'intégralité des sommes mises à la charge des contribuables non établis sauf si ces derniers présentent des garanties -bancaires ou autres- à mêmes d'assurer le recouvrement ultérieur des sommes dues¹. Cette disposition intégrée par la loi de finances pour 2011 repose sur la difficulté qui peut entraver le recouvrement de la dette desdites sociétés par l'administration fiscale. En effet, et contrairement aux personnes de droit algérien, lors de l'achèvement de leurs contrats, les entreprises étrangères installées temporairement en Algérie, peuvent repartent dans leurs pays d'origine sans aucune procédure du recouvrement forcé.

Les entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en Algérie peuvent opter pour le régime d'imposition du bénéfice réel, pour cela elles doivent adresser une lettre à la direction des grandes entreprises dans un délai de 15 jours à compter de la date de signature du contrat ou de l'avenant au contrat². D'ailleurs, ces entreprises relèvent obligatoirement de la structure chargée de la gestion des grandes entreprises³.

¹ - V. Art 406 du CIDTA.

² - Art. 156 bis du CIDTA.

³ - Art. 32 de la loi de finance pour 2002 modifié par l'article 54 de la loi n° 06-24 du 26 décembre 2006 portant la loi de finance pour 2007, JORA n° 85 du 27 décembre 2006, p. 19. Cet article prévoit que : « *Les personnes morales désignées ci-après relèvent obligatoirement de la compétence de la structure chargée de la gestion des grandes entreprises prévues par voie réglementaire :*

- *les sociétés exerçant dans le secteur des hydrocarbures régies par la loi 86 -14 du 19 août 1986 modifiée et complétée ;*
- *les sociétés implantées en Algérie membres de groupes étrangers ainsi que celles n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie telles que visées par l'article 156-1 du code des impôts directs et taxes assimilées ;*
- *les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux telles que visée par l'article 136 du code des impôts directs et taxes assimilées dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur ou égal à 100 millions de DA.*
- *les groupements des sociétés de droit ou de fait, lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membre est supérieur ou égal à 100 millions de DA ».*

En plus de ces installations temporaires, l'article 2 de l'arrêté du 9 novembre 2015¹ confirme que les bureaux de liaison² sont « des structures temporaires de représentation ». C'est pour quoi on l'a ajouté parmi ces installations.

3- Bureau de liaison

Suivant l'arrêté du 9 novembre 2015 le bureau de liaison est une structure ne jouissant pas de la personnalité morale, elle n'exerce aucune activité lucrative et ne dispose aucun revenu local. Ses frais sont à la charge de la société mère. Son agrément est délivré par le Ministère du commerce pour une durée de deux années renouvelables. Son intervention est effectuée au nom de la société qu'il représente. L'ouverture de ce bureau de liaison constitue la forme la plus précisée des investisseurs étrangers qui ne disposent pas de moyens financiers ou qui ne veulent pas introduire³. D'ailleurs, la création d'un bureau de liaison allège les frais supporté par la société mère dès lors qu'elle crée une filiale ou succursale.

« Les bureaux de liaison sont chargés de prospecter le marché, d'établir des contrats, de recueillir des informations, de faire la promotion des produits et d'effectuer des formalités administratives au profit des sociétés commerciales étrangères »⁴.

Ces bureaux de liaison permettent de promouvoir les produits de la société mère en Algérie et d'établir des contrats d'affaires avec les partenaires algériens. Cependant, la loi de finances complémentaire pour 2009 a posé une règle de partenariat comme modalité unique pour tout établissement d'investissement étranger en Algérie. Ce dernier ce peut être effectué donc que dans le cadre d'un partenariat dont l'actionnaire national résident représente 51% au moins du capital social⁵. Par actionnaire national, il

¹ - Arrêté du 9 novembre 2015 définissant les conditions, les modalités d'ouverture et fonctionnement des bureaux de liaison non commerciaux, JORA n°62 du 25 novembre 2015, p. 8. En 1986 une instruction interministérielle du 30 juillet relative aux obligations financières des bureaux de liaison d'entreprises étrangères a traité le régime juridique et fiscal des bureaux de liaison.

² - Environ de 335 bureaux de liaison implantés en Algérie, la plupart d'entre eux se sont installés en 2009, l'année de la mise en œuvre de la règle 51/49% régissant l'investissement étranger en Algérie. Le géant américain International business machine (IBM) est l'exemple.

<http://www.maghrebemergent.info/economie/algerie/53244-algerie-les-bureaux-de-liaison-des-societes-etrangees-seront-interdits-d-exercer-des-activites-commerciales-ministere.html>.consulté le 07/09/2017 à 20:00.

³ -Hassene AMIROU, *Algérie : Investissements étrangers, ouverture d'un bureau de liaison*, Actualité juridique, 23 novembre 2012.

⁴ -V. Art.3 de Arrêté du 9 novembre 2015.

⁵ -Art 19 de la loi de finances complémentaire pour 2009 modifiant l'article 298 du CID, JORA n° 44 du 26 juin 2009, p. 8. Cependant, l'article 66 de la loi de finances pour 2016 a limité les activités

peut être entendu l'addition de plusieurs partenaires. Le partenariat est applicable à tous les secteurs, y compris les banques et l'assurance. Cette règle avait été adoptée lors de la crise financière mondiale d'octobre 2008. Elle est applicable en effet aux entreprises qui veulent faire de l'investissement ou du commerce extérieur.

Le bureau de liaison n'est pas un établissement stable de la société étrangère¹ et par conséquent n'est pas soumis ni à l'immatriculation au registre de commerce ni à l'impôt algérien.

Les entreprises étrangères qui veulent en effet avoir une présence en Algérie afin d'effectuer des ventes auprès d'importateurs algériens peuvent trouver un intérêt à ouvrir un bureau de liaison, par lequel la société étrangère atténue les frais d'exploitation². Cependant, l'arrêté précité a interdit dans son article 9 l'exercice des activités commerciales par ces bureaux de liaison. Il ajoute : « l'exercice d'une activité commerciale entraîne le retrait de l'agrément ». Il apparaît que ce bureau peut être la bonne solution d'une société étrangère qui désire s'implanter en Algérie et tester le marché. Néanmoins, ce bureau n'a pas vocation à durer.

On trouve que ces bureaux qui créent quelques emplois peuvent constituer un préjudice pour l'économie algérienne. Ces bureaux exploitent les biens algériens sans le moindre retour. Il était temps que l'Etat réagisse pour profiter du marché algérien qui reste très juteux pour les entreprises multinationales.

L'Algérie a compté, à la fin de l'année 2013, un total de 8459 entreprises étrangères contre 7649 en 2012 ; ce nombre atteint 9224 en 2014, selon des chiffres du centre national du registre de commerce. Ces entreprises activent dans des domaines différents, dont les services atteignent 31.8%, la production industrielle et BTPH 30.1% et les opérations d'import-export 21.3%³. Selon les statistiques de 2014, si la Chine est le premier fournisseur de l'Algérie, la France est le pays le plus représenté en nombre de 1893 entreprises, suivi par la Syrie avec 1120 entreprises, la Chine 793, la Turquie 737 et la Tunisie 592. Toutefois, et malheureusement plusieurs sociétés étrangères voient

concernées par cette condition, il s'agit des activités de production de biens et services et l'importation. JORA du 31 décembre 2015 comportant la loi de finances pour 2016, n°25.

¹ - <http://meuke.blogspot.com/2008/11/limplantation-des-societes-etrangeres.html>. Consulter le 08/09/2017 à 16:00.

² - Guide investir en Algérie, KPMG, 2015, p. 88.

³ - <http://www.djazairiess.com/fr/apsfr/407201>. Consulter le 08/09/2017 à 21 :00.

l'Algérie comme un marché pour leurs produits et non un marché de production. D'ailleurs, en 2015, le monde a connu une chute des prix du pétrole qui nuit sur les réserves des pays exportateurs d'hydrocarbures, y compris l'Algérie. Ce qui pousse le pays d'aller vers une politique économique hors hydrocarbures et encourager la production nationale.

A cet effet, il convient de rappeler également que l'Algérie à l'instar de plusieurs pays au monde cherche à attirer le maximum d'investisseurs. De ce fait, l'Algérie a encadré le domaine d'investissement par des règles juridiques en octroyant des avantages et des garanties au profit des investisseurs¹. Ce qui nous met devant une politique attractive qui consiste notamment dans des incitations ayant pour objet d'encourager la création d'emplois et de richesse².

II- Le recours à un représentant dépendant

Tout d'abord, le droit algérien distingue entre la représentation légale, conventionnelle et judiciaire³. La représentation généralement est un « *procédé juridique par lequel une personne, appelée représentant, agit au nom et pour le compte d'une autre personne appelée représenté* »⁴. Il ressort de l'article 50 du code civil algérien que la personne morale jouit, dans les limites déterminées par la loi, de tous les droits, à l'exclusion de ceux qui sont propres à la personne physique y compris un représentant pour exprimer sa volonté. En outre, et en vertu de l'article 73 du même code, le législateur a mis une obligation à la charge du représentant qui doit respecter les instructions précises de son mandant⁵. Par le retour au droit fiscal et plus précisément à l'article 137 du CIDTA, qui stipule dans son alinéa 2 que l'existence d'un représentant

¹ -Le régime applicable aux investissements est régi par les dispositions de l'ordonnance 01-03 du 20 août 2001, modifiée et complétée par l'ordonnance 06-08 du 15 juillet 2006 et la loi 16-09 relative à la promotion de l'investissement, JORA n°16 du 03 août 2016 ainsi que la loi de finance complémentaire pour 2009, LF 2010, LFC 2010, LF 2011, LFC 2011, LF2012, LF 2013, LF 2014.

² - B. YELLES CHAOUICHE, *Les mesures incitatives à l'investissement*, Actes du colloque international du 2011, Annales de la faculté de droit, n°2013, Université d'Oran, p. 11.

³ - La représentation légale tel est le cas d'un gérant d'une société ou le tuteur représentant d'un mineur, conventionnelle (mandat) et judiciaire tel est le cas où l'un des époux qui est autorisé d'agir au nom de l'autre.

⁴ -Raymond GUILLIEN et Jean VINVENT, *Lexique des termes juridiques*, 13^{ème} édition, Dalloz, 2001, p. 482.

⁵ -L'article 73 C.Civ prévoit que : « *Toutefois lorsque le représentant est un mandataire qui agit suivant les instructions précises de son mandant, celui-ci ne peut invoquer l'ignorance par son mandataire des circonstances qu'il devait nécessairement connaître* ».

d'une société étrangère en Algérie est considérée comme un autre critère selon lequel les bénéfices de cette société sont estimés réalisés en Algérie, ce qui donne le droit à l'Etat algérien de les imposer. Le représentant cité ci-dessus est donc la personne désignée pour représenter une société dans un Etat déterminé, il agit au nom et pour le compte de la personne qu'il représente. Cette représentation consiste dans la représentation conventionnelle. En outre l'article 149 du CIDTA a mis trois conditions pour la désignation de tel représentant ; dans le cas où la personne morale ne dispose pas un établissement et y réalise des revenus dans les conditions de l'article 137 précité et que le représentant doit y avoir une résidence en Algérie et dûment qualifiée pour s'engager, à remplir les formalités auxquelles sont soumises les personnes morales passibles de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Le représentant et même autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt¹. Les entreprises exercent aujourd'hui très fréquemment leurs activités à l'étranger, en dehors de toute installation fixe d'affaires, par l'intermédiaire d'agents (ou représentants ou préposés).

L'exercice habituel d'une activité dans un pays peut être concrétisé par la présence d'un représentant qui n'est pas doté d'une personnalité professionnelle indépendante de celle de l'entreprise qui utilise ses services. Alors, l'entreprise exerce principalement son activité par des personnes qui ont avec elle des relations de salariés à employeur². Ce qui vient à dire que le représentant doit agir au nom et pour le compte de la société et être lié à celle-ci par un lien de dépendance ou de subordination³. A contrario, lorsque le représentant a une personnalité professionnelle distincte, l'entreprise qui utilise ses services ne serait être considérée comme exerçant elle-même l'activité en cause et ces bénéfices ne seront pas considérés comme réalisés en Algérie. L'article 137 précité exige la dépendance du représentant pour que ces bénéfices soient assujettis à l'IBS. Celui-ci constitue un point commun entre le droit algérien et le Modèle de Convention de l'OCDE.

¹ -Art. 95 CIDTA.

²-L'agent dépendant consiste dans des employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise. OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, n°10, p.93.

³-Jean-Pierre CASIMIR et Martial CHADEFaux, *Droit fiscal*, Groupe Revue Fiduciaire, Nathan, 2012, p. 233.

Si le représentant est doté d'une personnalité professionnelle indépendante, comme par exemple le courtier ou le commissionnaire, la société est considérée comme n'ayant pas effectué personnellement les opérations, elle ne serait donc pas imposable.

La notion de dépendance de l'agent n'est définie ni dans le droit fiscal algérien ni dans les conventions ; mais elle s'y inscrit en contrepartie par les indications des commentaires de l'OCDE et de l'ONU et de l'indépendance de l'intermédiaire professionnel (courtier, commissionnaire, notaire, agent d'affaires, etc.), et plus largement de celle de « l'agent à statut indépendant ».

Le représentant indépendant ne peut être assimilé à une exploitation de l'entreprise : il a une personnalité professionnelle indépendante et à ce titre, il est imposable personnellement sur les résultats de son activité professionnelle. C'est le cas des commissionnaires ou courtiers.

L'indépendance s'apprécie d'un point de vue juridique, ce qui exclut évidemment le salariat, mais aussi d'un point de vue économique. Le nombre d'entreprise que le représentant à vocation de les représenter constitue une autre épreuve pour son indépendance.

L'agent à statut indépendant¹ ne constitue pas un établissement stable de son commettant, à moins qu'il ne réalise, pour le compte de celui-ci, des opérations qui se situent hors du cadre ordinaire de son activité. Pour ces opérations particulières, il est assimilé à un agent dépendant susceptible, si les autres conditions sont remplies, de constituer un établissement stable.² Selon le Modèle de Convention de l'ONU, une entreprise d'un Etat contractant n'est pas considérée comme étant un établissement

¹ - V. commentaire de l'article 7 de la convention Modèle de l'OCDE, « *L'agent dépendant et l'entreprise pour le compte de laquelle il agit constituent deux contribuables potentiels distincts. D'une part, l'agent dépendant tire ses propres revenus et bénéfices des activités qu'il exerce en son nom propre pour le compte de l'entreprise ; s'il est lui-même résident de l'un ou l'autre des États contractants, les dispositions de la Convention (y compris celles de l'article 9 si l'agent est une entreprise associée à l'entreprise pour le compte de laquelle il agit) peuvent s'appliquer à l'imposition desdits revenus ou bénéfices. D'autre part, sont imputés à l'établissement stable de l'entreprise les actifs et les risques de l'entreprise qui sont liés aux fonctions exercées par l'agent dépendant pour le compte de cette dernière (à savoir les activités que l'agent dépendant exerce pour le compte de l'entreprise), de même qu'un capital suffisant pour couvrir ces actifs et ces risques. Les bénéfices sont alors imputés à l'établissement stable compte tenu des actifs, des risques et du capital ; ils sont totalement distincts des revenus ou bénéfices correctement imputables à l'agent dépendant lui-même* ». OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, n°26, p. 138.

² - CAA Paris, 2 juill. 1996, SA New building promotion Ltd, Dr. fisc. 1997. 681, concl. M. Martel, (V., dans le cas d'une société pharmaceutique exerçant une activité de gérance d'immeubles pour le compte d'une société suisse).

stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce une activité par l'entreprise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité¹. Toutefois, lorsque les activités d'un tel agent sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de cette entreprise, il n'est pas considéré comme un agent indépendant². Donc, quand une personne, autre qu'un agent indépendant, agit pour le compte d'une entreprise située dans l'autre Etat contractant où il exerce habituellement et dispose de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme étant un établissement stable dans cet Etat pour toutes activités que cette personne exerce pour l'entreprise³.

Les critères de l'installation fixe d'affaires et de l'agent dépendant sont alternatifs⁴. Un agent dépendant peut constituer un établissement stable sans disposer d'une installation quelconque.

Dans le cas où l'entreprise étrangère ne possède ni un établissement stable ni un représentant en Algérie, ses bénéfices sont néanmoins, réputés y réalisés, lorsqu'elle pratique directement ou indirectement, une activité se traduisant par un cycle complet d'opérations commerciales.

III- Le cycle complet d'opérations commerciales

D'après l'alinéa 2 de l'article 137 et l'article 149 du code des impôts directs et taxes assimilées, l'administration fiscale invite les sociétés ayant leurs sièges à l'étranger à désigner un représentant en Algérie pour accomplir en leur lieu et place les formalités nécessaires : domiciliation, déclaration, paiement de l'impôt etc. Alors que l'alinéa 3 de l'article 137 précité stipule que : « *les bénéfices d'entreprises qui, sans posséder en Algérie d'établissement ou de représentants désignés, y pratiquent néanmoins, directement ou indirectement, une activité se traduisant par un cycle complet d'opérations commerciales* ». Par conséquent, même en l'absence d'un

¹ -Pour déterminer les activités qui entrent ou non dans le cadre ordinaire de l'activité d'un agent, il faut étudier les activités commerciales habituellement exercées dans la profession de l'agent plutôt que les autres activités commerciales exercées par l'agent.

² - V. art 6 de la convention fiscale entre l'Algérie et la Syrie, J.O.R.A. n° 19, du 1 avril 2001, p. 12.

³ -A moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 de la convention Modèle de l'OCDE.

⁴ - V. commentaire OCDE, art. 5, 35 et 10.

représentant ou d'une installation, l'administration fiscale algérienne a le droit de percevoir des impôts sur les opérations commerciales composant un cycle complet. Ces opérations peuvent être exercées d'une façon directe ou bien indirecte.

Même si elle n'a en Algérie ni établissement ni représentant, le bénéfice de l'entreprise étrangère est réputé réalisé en Algérie. Cette entreprise doit être considérée en effet, comme exerçant d'une activité sur le territoire algérien, dès lors que les opérations qu'elle effectue forment « un cycle complet d'opérations commerciales ».

Ce qui était souhaitable est la recherche d'un critère plus souple, mieux adapté aux réalités économiques actuelles¹.

Il est nécessaire donc, de déterminer le sens de ce cycle qui est l'œuvre de la jurisprudence française et qui a été repris par la doctrine administrative².

Ce critère exige la réunion de plusieurs conditions, sa notion est particulière au droit fiscal français et que l'on ne retrouve pas dans le droit des autres pays développés ni dans les conventions préventives de double imposition³. Ainsi l'administration fiscale française a précisé la notion du cycle complet, elle « correspond généralement à une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent »⁴. Cette notion diffère du mot utilisé en droit fiscal algérien qui estime que le caractère desdites opérations est commercial.

On entend par ensemble cohérent, « les opérations commerciales qui constituent l'exercice habituel d'une activité »⁵. L'exemple le plus célèbre du cycle complet est celui des opérations d'achat de marchandises suivies de leur revente. Mais il n'est pas nécessaire que le cycle entier se déroule dans le même pays⁶. Par conséquent, les opérations lucratives résultantes de ce cycle peuvent commencer dans un Etat et se terminer dans un autre. Elles peuvent également constituer un cycle commercial

¹ - Jean Paul FOUCAULT, *La fiscalité des groupes internationaux de sociétés*, Thèse Doctorat D'Etat en droit, Université de Paris I Panthéon-Sorbonne, 1975, n° 57, p. 60.

² -Thierry PONS et Stéphane GELIN, *Cahiers de droit fiscal international*, International Fiscal Association, San Francisco, 2001, p. 387.

³ -GOUTHIERE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, 6^{ème} édition, Francis Lefebvre, 2004, n° 304, p. 86.

⁴ -Doc.adm.4H 1412, mars 19 et 20, mars 1995.

⁵ -Rabah HACHED, *Le régime fiscal des sociétés étrangères en Algérie*, Thèse pour le doctorat en droit, Université Panthéon-Assas (Paris II), 1997, p.201.

⁶ - Jacques MALHERBE, *Droit fiscal international*, Larcier, 1994, p. 235.

complet les opérations de transformation¹, de lotissement de terrain, de prestations de services et les opérations financières², dès lors qu'elles correspondent à l'exercice habituel d'une activité distincte³. Cette définition est décrite par son caractère double. Une notion restrictive du cycle est d'abord retenue dans l'expression suivante (« série d'opérations... dont l'ensemble forme un tout cohérent »), elle est aussitôt suivie d'une notion beaucoup plus large (« exercice habituel d'une activité distincte »).

Le concept jurisprudentiel de ce cycle trouve son origine dans la décision du Conseil d'Etat français du 14 février 1944. Ce dernier interdit l'imposition en France des profits réalisés par une société d'expédition de fruits à l'occasion d'actes de commerce faits exclusivement hors de France d'une façon habituelle, en l'absence de toute installation fixe à l'étranger. Dès lors que ces actes se détachaient par leur nature ou leur mode d'exécution des opérations effectuées en France. Il résulte de cette décision, que les opérations formant à l'étranger un cycle commercial complet et se détachant des autres opérations de l'entreprise ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés en France. En 1935, il y avait une interdiction, par le gouvernement anglais, d'importer de pommes de terre françaises. Cette décision a poussé deux associés d'aller vers l'Espagne pour procéder aux achats nécessaires. Au même temps, un autre associé assurait en Angleterre la vente de ces produits dès leur importation d'Espagne⁴.

Le cycle complet sera fiscalement pris en considération alors même que « l'entreprise ne posséderait dans le pays concerné aucun établissement ou représentant permanent ». C'est un substitut qui permet d'élargir sensiblement ces notions par rapport à l'établissement. « La jurisprudence et la doctrine administrative exigent que les opérations qui forment un cycle commercial complet soient détachables, par leur nature ou leur mode d'exécution, d'autres opérations réalisées par l'entreprise »⁵. A cet effet, les opérations faites par une société française à l'étranger, dans le cadre d'un cycle commercial complet, sont soumises à l'IS français, lorsqu'elles ne sont pas détachables

¹ - Exemple : une société étrangère qui transforme la matière première à une société qui exerce en Algérie la fabrication d'huile.

² - On peut prendre l'exemple d'une opération d'installation d'usines dans un Etat B effectuée par une entreprise ayant son siège dans un Etat A, accompagnée de prestations annexes telles que le montage des machines, la formation du personnel. Les résultats réalisés suite à cette opération échappent, par conséquent, à l'impôt dans l'Etat A. V. CE, arrêt 23 juin 1978, req, n° 99444, RJ 1978, vol. II, p. 92.

³ - B.GOUTHIERE, Les impôts dans les affaires internationales, 6^{ème} édition, n°304, p. 87.

⁴ - CE, arrêt du 14 février 1944, req. n° 67442, RO, p.38. <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4263-PGP. le 29/07/2016> à 19h20

⁵ - B.GOUTHIERE, *op.cit.*, n° 304, p. 87.

par leur nature ou par leur mode d'exécution de celles effectuées en France. A l'inverse, le bénéfice résultant des opérations effectuées à l'étranger n'est pas considéré comme bénéfice réalisé en France, si ces opérations se détachent par leur nature ou leur mode d'exécution des autres opérations réalisées en France. Ce qui ne donne pas le droit à cet Etat de l'imposer. (EX : l'exercice habituel d'une entreprise est l'achat des fruits pour leur revendre, cependant si cette entreprise a vendu de textile à l'étranger, son bénéfice sera imposé en France). Selon deux modalités donc (la nature ou le mode d'exécution), on peut juger que les opérations sont détachables ou non.

S'il est facile de déterminer le caractère des opérations détachables par leur nature¹, il n'est pas le même cas lorsqu'il s'agit des opérations détachables par leur mode d'exécution. « Chaque cas donne lieu à une interprétation du fait, nécessairement subjective »². A cet égard, on revenant à l'exemple de l'importation de pommes de terre française ; en dépit de l'existence du caractère « de même nature » des activités françaises et étrangères, la France n'avait pas le droit d'imposition des bénéfices réalisés à l'étranger. Il faut que l'un des deux modalités existe (la nature ou le mode d'exécution) pour dire que les activités effectuées à l'étranger sont détachables de celles effectuées en France. Dans l'exemple précité, les activités effectuées à l'étranger ne sont détachables que par leur mode d'exécution. Ce dernier était très différent de celui pratiqué par la société elle-même, car l'opération a connu une délégation de plusieurs associés en Angleterre et en Espagne³.

En Algérie, l'administration fiscale présume les prestations de services comme composant d'un cycle commercial complet. Le bénéfice est considéré en effet, comme réalisé en Algérie même en l'absence d'une installation permanente ou d'un agent dépendant⁴. A ce propos, il est nécessaire de souligner la similitude entre la doctrine du fisc algérienne et celle de France sur cette question.

Il s'ensuit que l'entreprise étrangère en Algérie qui ne dispose ni établissement stable ni représentant qualifié peut être soumise à l'IBS algérien par l'existence d'un cycle complet d'opérations commerciales. De plus, l'activité à l'étranger d'une société

¹- Le cas d'une entreprise qui exerce une activité en Algérie et exerce en France une autre activité différente complètement.

²- J.P.FOUCAULT, *op.cit.*, n° 68-69, p. 76.

³- *Ibid*, n° 69, p.77.

⁴- R.HACHED, *op.cit.*, p .202.

algérienne ne relèvera pas de l'impôt sur les bénéfices des sociétés si elle répond à l'un des trois critères. Ces derniers se manifestent dans : l'existence d'un établissement à l'étranger de la société algérienne¹ (par exemple, une succursale) ; la présence d'un représentant de la société à l'étranger, à condition que celui-ci agisse au nom et pour le compte de cette société ; ou encore la réalisation par la société d'un cycle complet d'opérations à l'étranger, détachable des autres opérations de la société (par exemple : achats suivis de reventes, effectués à l'étranger)².

Le cas d'une société située en Algérie est résumé dans le tableau ci-dessous :

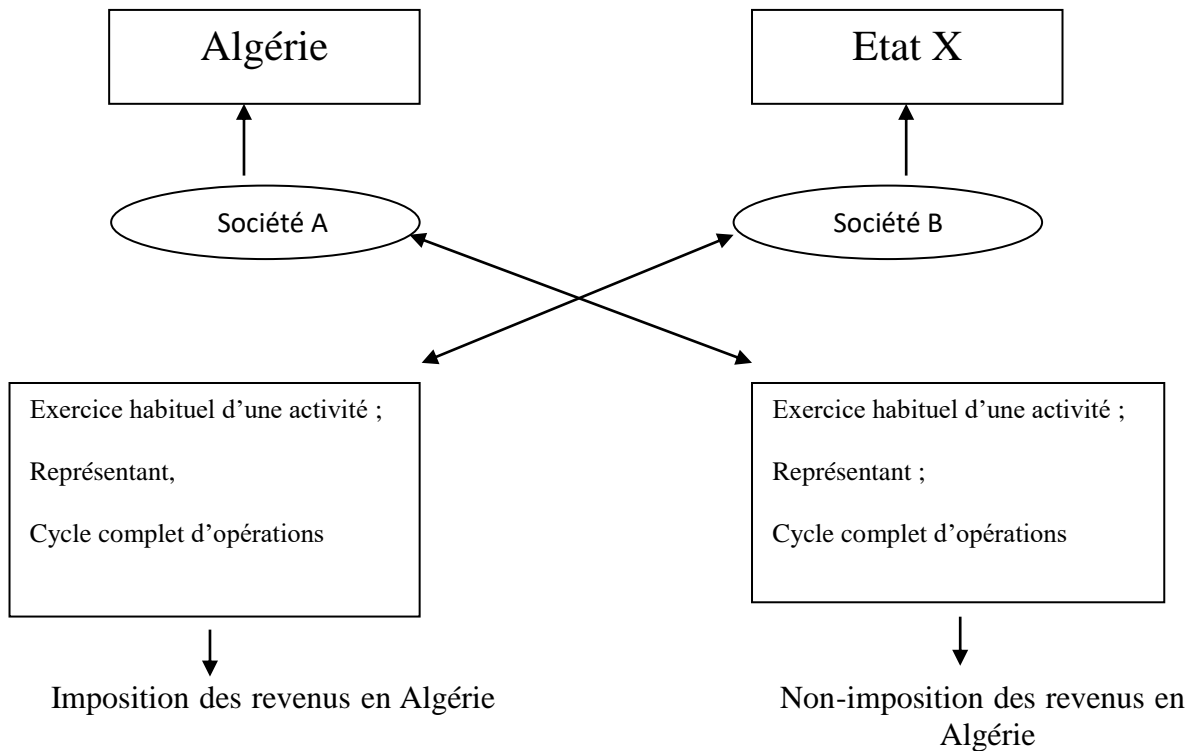
	Société ayant une activité en Algérie	Société ayant une activité à l'étranger
Société dans le siège est en Algérie	Soumise à l'IBS	Non soumise à l'IBS pour les opérations réalisées à l'étranger
Société dans le siège est hors d'Algérie	Soumise à l'IBS pour les opérations réalisées en Algérie	Non soumise à l'IBS

Il résulte de ce qui précède que le législateur algérien n'accorde pas le rattachement d'une imposition à l'Etat algérien d'un seul fait que la société génératrice des profits possède son siège social en Algérie. Ce qui est pris en considération c'est que les bénéfices soient réalisés en territoire algérien quel que soit le lieu de ce siège.

¹-Cet établissement doit avoir une certaine permanence et une certaine autonomie et engendre une activité génératrice de profits.

² -T.ZITOUNE et F.GOLIARD, *op.cit.*, p. 165.

Le schéma ci-dessous explique le principe de territorialité brièvement



On traitera le critère législatif en droit étranger, ce droit concerne notamment le droit français¹ et le droit tunisien. La question qui se pose est ce que le droit de ces deux pays prendra comme critère d'imposition le lieu de réalisation de bénéfices ?

Dans ce contexte, on peut dire que les dispositions régissant le principe de territorialité de l'IS adoptées par le législateur français² constituent une règle de base pour plusieurs législations, y compris l'Algérie, qui ont choisi ce même principe pour le rattachement de bénéfices.

La Tunisie pays voisin et membre de l'Union du Maghreb Arabe, adopte jusqu'au aujourd'hui le principe de source. Ce pays qui cherche toujours à adapter sa législation au développement encouru notamment en domaine économique.

¹ - Le territoire fiscal français au regard de l'IS concerne la France métropolitaine, la Corse, les DOM et le plateau continental.

² - Certains critères constitutifs du principe de territorialité sont l'œuvre de la jurisprudence française, il s'agit notamment du critère de cycle commercial complet.

Sous-section 2 : Le critère législatif en droit étranger

Le pouvoir régalién de lever l'impôt étant étroitement lié à la souveraineté sur un territoire. Un impôt est alors dit territorial lorsqu'il frappe seulement les opérations imposables réalisées dans le pays. Nous allons aborder dans la présente sous-section l'adoption de ce principe en droit français puis en droit tunisien.

1- En droit français

Il s'agit d'un impôt sur les sociétés (IS)¹. Il concerne les bénéfices réalisés par les sociétés de capitaux.

L'IS s'applique aux bénéfices réalisés dans entreprises exploitées en France. Lorsque les sociétés soumises à l'IS procèdent à la distribution de tout ou partie de leurs bénéfices, les associés bénéficiaires sont eux-mêmes taxés sur ces revenus de capitaux mobiliers, soit à l'impôt sur le revenu (personnes physiques), soit à l'impôt sur les sociétés (personnes morales).

Le principe de territorialité est caractéristique de la France, qui fait figure d'exception parmi tous les autres pays industriels qui appliquent le système inverse de la mondialité pour imposer leur société². Selon « Bastien Lignereux »³ la territorialité comme principe d'imposition est souvent qualifiée d' « exception française »⁴, il place ce pays dans une position à part au sein des pays industrialisés⁵. Historiquement, la plupart des Etats membres de l'OCDE ainsi que de l'Union Européenne appliquent un principe de mondialité à l'exclusion de la Suisse et du Danemark⁶.

Le principe de territorialité est né en France dès 1917⁷ pour l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux à l'impôt sur le revenu⁸.

¹- En tant que pour l'Algérie, il s'agit de l'impôt sur les bénéfices des sociétés IBS. Je pense que le législateur algérien a bien précisé cette terminologie.

²- EL OUZZANI Asmaa, *La territorialité de l'impôt sur les sociétés*, Mémoire en droit, Paris, 2006, p. 2.

³- Auditeur au Conseil d'Etat français.

⁴- Bastien Lignereux, *Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés*, Rapport particulier n°4, Conseil des prélèvements obligatoires, juin 2016, p. 5.

⁵- V. Conférence-débat organisé par FONDAFIP, Territorialité de l'impôt et mondialisation, présidée par professeur « Michel Bouvier », mercredi 7 décembre 2016, Université Paris I Panthéon-Sorbonne.

⁶- Bastien Lignereux, *op.cit.*, p. 5.

⁷- L'impôt sur le revenu est institué formellement par les lois du 15 juillet 1914 (création de l'impôt général sur le revenu) et du 31 juillet 1917 (création des impôts cédulaires). V. Marie Magnien, Qu'est ce que l'impôt sur les sociétés, Rapport particulier n° 1, Conseil des prélèvements obligatoires, p.1.

⁸- Bastien Lignereux, *op.cit.*, p. 5.

Le principe de territorialité est l'ensemble des règles applicables aux entreprises qui ont une activité internationale, c'est-à-dire : les entreprises françaises exerçant, totalement ou partiellement, une activité à l'étranger et les entreprises étrangères exerçant, totalement ou partiellement, une activité en France¹.

La règle de base fixant les modalités d'application territoriale de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dans la législation fiscale française, est exprimée dans le premier alinéa du paragraphe 1 de l'article 209 du CGI. Il prévoit que, sous réserve des dispositions de la section 3 de ce code, « *les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45... en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* ». Il se dégage de ce concept, plusieurs résultats : la France impose les bénéfices relatifs aux entreprises exploitées en France ainsi que ceux attribués à la France par une convention fiscale. Deux critères d'assujettissement du bénéfice à l'impôt français sont donc prévus ; l'un relevant du droit interne, l'autre du droit conventionnel. Cet article opère une délimitation géographique du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

Contrairement aux entreprises individuelles, qui sont taxées sur le montant cumulé des bénéfices réalisés en France et à l'étranger, les sociétés ne sont imposables que sur leurs exploitations situées en France².

Le régime français est marqué par un principe de territorialité stricte³, les sociétés françaises soumises à l'IS ne seront redevables de l'impôt français que sur les bénéfices qui trouvent leur source dans une exploitation en France⁴. Il y a donc lieu de prendre en considération le lieu de réalisation de ces bénéfices. A l'inverse, ne sont pas imposables en France les bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées hors de France⁵. Ainsi, les territoires d'Outre-mer ont des régimes fiscaux autonomes et sont donc traités, au regard des règles de territorialité d'IS, comme des territoires étrangers.

¹ - B.GOUTHIERE, 6^{ème} édition, *op.cit.*, n°300, p. 83.

² - Jacques MALHERBE, *Droit fiscal international*, Larcier, 1994, p. 235.

³ - Ibid, n°300, p. 83.

⁴ - C.TOUZET, *op.cit.*, p. 6.

⁵ - Les profits étant traités comme les pertes et si les profits ne sont pas imposables, les pertes ne sont pas non plus déductibles.

« La stricte territorialité de l'IS est une survivance de la législation d'origine de l'impôt sur le revenu, et a été introduite dans le droit interne français à une époque où les entreprises françaises avaient, sauf exception, un caractère national très affirmé. Or, les entreprises ont, au fil des années, élaboré des stratégies de développements de plus en plus performantes et adaptées à leurs besoins ¹ ».

L'article 209-I du CGI dispose que : « les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées en France », mais la loi n'explicite pas la notion « d'entreprise exploitée en France »². « Cette notion sera précisée par le Conseil d'Etat au fur et à mesure des différents litiges qui lui seront soumis »³. "La présence sur le territoire français d'un établissement de cette entreprise", est l'un des premiers critères qui sont retenus. Il s'agit donc, d'une application strictement littérale du principe de territorialité⁴.

En pratique le critère de l'établissement n'est pas toujours facile à utiliser. Devant, les difficultés de sa mise en œuvre, la jurisprudence et puis la législation en France ont abandonné ce critère en profit d'autres⁵. Son abandon s'est effectué par deux arrêtés en 1942⁶. Le nouveau critère retenu est celui de « l'exercice habituel en France d'une activité commerciale »⁷, Ainsi, la jurisprudence du Conseil d'Etat révèle que le juge reconnaît l'exercice habituel d'une activité commerciale dans trois circonstances :

- lorsque la société en France dispose d'un établissement. Etablissement autonome qui consiste un organisme professionnel industriel ou commercial dont l'installation présente un caractère de permanence et qui possède une autonomie propre (ex : usine, succursale, ...). Du point de vue fiscal et pour la doctrine administrative, l'établissement stable⁸ se caractérise, en principe, par l'existence

¹- C.TOUZET, *op.cit.*, p. 8.

² -« L'Administration fiscale française considère qu'une exploitation, qui n'existe pas juridiquement, pourrait cependant constituer un sujet de droit fiscal, et être imposée personnellement pour les bénéfices qu'elle réalise. Pour déceler le type de présence susceptible de constituer une telle exploitation, trois critères sont généralement utilisés en droit fiscal français ; il s'agit d'un établissement autonome, d'un représentant qualifié et d'un cycle commercial complet ». V. C.TOUZE, *op.cit.*, p. 14.

³ - A.EL OUZZANI, *op.cit.*, p. 3.

⁴ - *Ibid.*

⁵ -N.CHAABANE, *op.cit.*, p. 16.

⁶ -CE 15 juin 1942 req, n° 72013, RO, p. 148, CE 26 octobre 1942, RO p. 196.

⁷ - A.EL OUZZANI, *op.cit.*, p. 3.

⁸ -Une société étrangère peut rencontrer des difficultés pour déterminer avec certitude si elle possède ou non un établissement stable en France au sens de la convention fiscale liant la France avec l'Etat étranger dans lequel elle est établie. Pour réduire ces difficultés, la loi de finances rectificative pour 2004 (art.19) a introduit une procédure d'accord tacite particulière qui permet à la société non résidente de connaître a priori la position de l'administration sur ce point et, le cas échéant, de lui opposer cette

d'un organisme professionnel, dont l'installation présente un certain caractère de permanence et qui possède d'une autonomie propre¹.

- Lorsqu'elle exerce son activité en France par l'intermédiaire d'un représentant dépourvu de personnalités professionnelles distinctes, c'est un intermédiaire de l'entreprise. L'entreprise est alors considérée comme exerçant directement et personnellement dans le pays une activité commerciale imposable.
- Lorsqu'elle exerce en France une série d'opérations susceptibles de représenter un cycle commercial complet »². Il s'agit là d'une notion particulière au droit fiscal français. Les opérations formant ce cycle³, sont détachables à des autres opérations de l'entreprise, imposable où cette activité est exercée.

De plus, l'administration fiscale et le conseil d'Etat français exigent que les opérations formant un cycle commercial complet soient détachables dans leurs natures ou dans leurs modes d'exécution des autres opérations effectuées par l'entreprise. Cela peut aider le juge à déterminer une autonomie suffisante de l'exploitation et de la doter de la qualité d'une personne imposable⁴.

Jacques MALHERBE » estime qu'il n'est pas nécessaire que le cycle entier se déroule dans le même pays. Par contre, la jurisprudence française dans la décision de 1997, a apprécié que les opérations réalisées intégralement hors la France ne forment pas un cycle commercial complet⁵.

La jurisprudence française consacre, alors, une application beaucoup plus souple de ce principe de territorialité grâce au critère du cycle commercial complet. Toutefois la jurisprudence soumet ce critère aux mêmes exigences d'autonomie examinées précédemment.

Il résulte de l'article 209-I du CGI deux conséquences essentielles, la première est relative aux sociétés françaises (société dont le siège est situé en France), exerçant des

appréciation. V. JEAN LAMARQUE et OLIVIER NEGRIN et LUDOVIC AYRAULT, *Droit fiscal général*, 2^{ème} édition, Lexis Nexis, Paris, 2011, p. 951.

¹ - L'autonomie d'un établissement se traduit normalement par l'existence d'un personnel distinct ou d'un préposé spécialement délégué, de services commerciaux, financiers ou techniques propres, d'une comptabilité distincte de celle du siège.

² - A.EL OUZZANI, *op.cit.*, 2006, p.6.

³ - L'exemple classique est de celui de l'achat de marchandises suivi de leur revente.

⁴ - A.LOUZANI, *op.cit.*, p.7.

⁵ - CE, 4 juillet 97, SA *Marbreck*, RJF 8-9/97, n°770, p. 524.

activités à l'étranger. Dans ce cas précis, seuls sont soumis à l'IS les bénéfices réalisés par les exploitations qui se trouvent sur le territoire français. Autrement dit, les bénéfices réalisés par les exploitations à l'étranger doivent être retirés du bénéfice global imposable de la société exerçant l'activité principale. La deuxième est relative aux sociétés étrangères exerçant une activité sur le territoire français. Le Fisc est alors habilité à imposer les bénéfices réalisés sur le territoire français cette imposition ne tient pas compte de la nationalité de ces entreprises étrangères¹.

L'Administration et le juge de l'impôt français ont en effet dû intervenir pour déterminer le sens de l' « exercice habituel d'une activité ». Ces précisions sont d'autant plus nécessaires qu'elles permettent à la jurisprudence de s'adapter à la spécificité de ces exploitations en dépassant la notion d'entreprise au sens matériel du terme.

Dans ce contexte, la cour administrative d'appel de Paris a interprété le cycle commercial d'une façon extensive. Elle a considéré, dans son arrêt du 26 mai 1992, que *« la société à responsabilité limitée COMPAGNIE MARITIME WALLISIENNE, créée en septembre 1984 à Mata Utu (Wallis-et-Futuna) avec pour objet social. Notamment, une activité d'armateur a, aux termes d'une charte-partie conclue le 9 novembre 1984 avec la société Pétrocéan, affrété en coque nue un navire pétrolier ; qu'en raison de son objet une telle location revêtait le caractère d'une activité commerciale ; que, selon ce contrat, le navire en cause devait être livré et rendu à Papeete ; que pendant toute la durée du contrat, de 1985 à 1988, le navire n'a pas quitté le port de Papeete, restant à quai pour servir au stockage de produits pétroliers et se bornant à des mouvements limités entre deux zones de ce port ; qu'il ne résulte pas de l'instruction que la société requérante ait eu d'autres activités, pendant la période litigieuse, que la location du bateau en cause ; qu'ainsi la société requérante doit, quels que soient la localisation de son siège social et le lieu du paiement des loyers ou de la signature du contrat, et à supposer qu'elle n'ait disposé ni de locaux ni de personnel sur le territoire de la Polynésie française, être regardée comme ayant accompli sur celui-ci en 1985, des "opérations formant un cycle commercial complet" au sens des dispositions précitées.*

¹- Donc, selon le principe de territorialité, les sociétés étrangères, quelle que soit leur nationalité, sont imposées à l'IS français en raison de leur entreprise exploitée en France. Ainsi les bénéfices réalisés par une société française dans des entreprises exploitées à l'étranger ne sont pas soumis à l'IS Français.

Qu'elle était par suite passible de l'impôt sur les sociétés institué par le code des impôts directs en vigueur sur le territoire »¹.

La cour administrative d'appel (CAA) a identifié donc le cycle commercial par la location d'un navire resté à quai, en imposant en parallèle les bénéfices y réalisés². La cour d'appel de Paris n'a pas réagi dans le même contexte que celui de la haute juridiction qui prit en compte dans la réalisation des prestations de services dans un Etat, le service rendu dans ce pays, l'existence d'un contrat et le paiement du prix. Cependant, le navire ne remplit pas ces conditions mais il est imposé parce qu'il est considéré comme composant d'un cycle commercial complet³.

Par ailleurs, le CE, par arrêt du 3 mars 1976⁴, a interprété le cycle commercial complet (CCC) d'une manière stricte. Cette interprétation concerne les activités effectuées hors France et qui ne sont pas détachables par leur nature ou leur mode d'exécution aux celles effectuées en France. Cette affaire est peut-être résumée par une société d'importation et d'exportation dont le siège est en France qui a tiré des bénéfices suite d'une importation en Algérie de blé américaine⁵. A cet effet, le Conseil d'Etat estime que ces bénéfices encaissés en France provenant d'une entreprise y exploitée et y étaient de ce fait soumis à l'impôt sur les sociétés dans le cadre d'établissement stable et non de cycle commercial complet. Il en serait également, les activités d'achats et de reventes hors la France, traitées, décidées et contrôlées par le siège de l'entreprise située en France.

¹ - C.A. Paris 26 mai 1992, n°1404, p. 61.

² - l'article 2 du code des impôts directs du territoire de la Polynésie française : *"1 - Sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée"* ; qu'aux termes de l'article 4 du même code : *"- Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 5 à 15 et en tenant compte des bénéfices réalisés par les entreprises ayant leur siège social en Polynésie française. Sont également imposables les bénéfices provenant d'opérations réalisées dans le territoire par l'intermédiaire de représentants n'ayant pas de personnalité distincte de celle de l'entreprise qu'ils représentent, ainsi que les bénéfices provenant d'opérations réalisées dans le territoire qui se détachent de celles effectuées à l'étranger et forment un cycle commercial complet"*.

www.legifrance.gouv.fr/affichJuriadmi.do?idTexte=CETATXT000007428066. Le 28/07/2016 à 20h25

³ - R.HACHED, *op.cit.*, p. 203.

⁴ - C.E. mars 1976, N° 98680, R.J.F. N°5, 1976 ; C.E. 1963, N° 46870, Dupont 1963, N° 9, 1963, p. 589.

⁵ - La société en question est entrée dans une association en participation (dont le siège en France) avec une société marocaine. L'association réalise des importations en Algérie de céréales en provenance des Etats-Unis d'Amérique pour lesquelles elle reçoit des subventions en France.

Il résulte de ce qui précède, qu'on peut être devant un cycle commercial complet par l'existence de certaines conditions :

- L'exerce d'une activité présentant un caractère habituel (non occasionnel) ;
- L'activité doit être détachable par sa nature ou par son mode d'exécution des autres activités réalisées par l'entreprise elle-même et que les activités ne sont pas traitées, décidées et contrôlées par le siège de cette entreprise ;
- Le cycle est commercial et complet ; l'existence d'une « série d'opérations... dont l'ensemble forme un tout cohérent ».

En ce qui concerne les entreprises de navigation maritime ou aérienne, elles obéissent aux règles générales citées ci-dessus. Une compagnie de navigation maritime étrangère possède dans un port français une succursale constituée à titre d'exemple un établissement en France de celle-ci, lorsqu'elle est dirigée par un directeur et se livre à des opérations commerciales pour le compte de la compagnie. Il s'agit à titre d'exemple, le cas de la délivrance de billets, la réception d'ordres de transmission et l'encaissement de sommes dues¹. Cependant, les bénéfices réalisés par les entreprises de transport international maritimes ou aériennes sont très souvent imposables exclusivement dans l'Etat où se situe le siège de direction effective de l'entreprise².

La France, jouit comme chacun des autres Etats de l'Union Européenne, d'une souveraineté fiscale quasi absolue. Elle doit cependant édicter des règles qui ne rentrent pas en conflit avec les principes communautaires. Or, il semble évident que chaque Etat veut d'un côté favoriser l'extension de ses entreprises nationales, et de l'autre, de limiter autant que faire se peut, les fuites de recettes fiscales à l'étranger³.

Il peut arriver que la société française cherche à s'implanter dans un pays étranger avec lequel la France aura précisément conclu une convention, souvent destinée à éviter les situations de double imposition. Dans ce cas, la deuxième partie de l'article 209-I dispose que c'est alors à la convention que reviendra la charge d'attribuer à l'un des deux Etats contractants les bénéfices réalisés.

¹ - CE 4 juillet 1924, n° 81 282, RO, 4918, V. B.GOUTHIERE, 6^{ème} édition, *op.cit.*, n° 306, pp. 78-88.

² - B.GOUTHIERE, 6^{ème} édition, *op.cit.*, n° 306, pp.88. En ce sens v. également l'article 8 du Modèle de Convention de l'OCDE.

³ - C.TOUZET, *op.cit.*, p. 11.

Donc, qu'elles soient françaises ou étrangères, les sociétés sont imposables à l'impôt sur les sociétés français à raison des résultats des entreprises qu'elles exploitent en France. La France s'écarte donc de la plupart des autres pays développés en appliquant, sauf exceptions, un impôt sur les sociétés territorial. En tant que le principe de mondialité des bénéfices est généralement adopté par les autres pays européens afin de déterminer le résultat imposable des entreprises¹. Ce principe de territorialité place la France dans une position à part au sein des pays industrialisés ; presque tous, en effet appliquent un système de la taxation mondiale tenant en compte les profits et pertes réalisés par une entreprise, quel que soit le lieu de son exploitation y compris dans des pays étrangers².

Selon Olivier Fouquet et Philippe Durand, le régime applicable par la France en ce qui concerne l'imposition des sociétés, n'est pas particulièrement favorable à l'extension à l'étranger des entreprises nationales³. « Un cas de double imposition est unanimement critiqué dans l'hypothèse où l'impôt étranger ouvre un droit conventionnel à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français mais où cette imputation s'avère impossible en raison de l'absence d'impôt français en raison d'un résultat déficitaire »⁴.

2- En droit tunisien

L'impôt sur les sociétés en Tunisie frappe les bénéfices réalisés par les personnes morales, plus précisément les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée, sociétés en commandites par actions). L'autonomie institutionnelle et de gestion qui caractérise lesdites sociétés peuvent lui conférer une capacité contributive propre, distincte de celle des associés⁵. En plus, de ces sociétés le champ d'application de cet impôt s'étend aux d'autres institutions. Il s'agit, des coopératives de production, de consommation ou de services et leurs unions ; des établissements publics et les organismes de l'Etat, des gouvernorats et des communes à

¹ - M.BETCH, *op.cit.*, p. 114.

² - Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 9^{ème} édition, Francis Lefebvre, 2012, n° 4005, p.149.

³ - Olivier FOUQUET, Philippe DURAND « *Impôt étranger : déductible à défaut d'imputabilité ?* », RJF 01/09, p. 10, Cité par CLOUTÉ ALEXENDRA, *op.cit.*, Université Paris 1, 2011, p. 90.

⁴ - C.ALEXENDRA, *op.cit.*, Université Paris 1, 2011, p. 90.

⁵ - Sghaïer ZAKRAOUI, *Droit fiscal axe 4*, Ecole nationale d'administration en Tunisie 2007, p. 42.

caractère industriel et commercial jouissant de l'autonomie financière ; des sociétés civiles s'il est établi qu'elles présentent en fait les caractéristiques des sociétés de capitaux et des coparticipants des sociétés en participation, les membres des groupements et les coparticipants dans les fonds communs de créances¹.

Ce sont les dispositions du code de l'IRPP et de l'IS qui s'appliquent². Il s'agit plus précisément des articles 45 et 47 qui retiennent certains critères : l'activité exercée en Tunisie, les revenus réalisés à partir du territoire tunisien et l'article 47 traite lui, de celui de l'établissement. En vertu des dispositions de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS³, l'impôt sur les sociétés frappe les bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées en Tunisie et ceux dont l'imposition est attribuée à la Tunisie par une convention internationale de non double imposition.

La territorialité en Tunisie conduit à n'appréhender que le bénéfice - ou le déficit - directement lié à l'activité réalisée sur le territoire tunisien par une entreprise tunisienne ou un établissement stable d'une société étrangère. Le législateur tunisien a également retient le principe de territorialité stricte pour les personnes morales. Seuls les bénéfices provenant de source tunisienne sont imposables en Tunisie. Les bénéfices réalisés en dehors de la Tunisie échappent à l'impôt tunisien.

Cependant, territorialement, l'imposition à l'impôt sur les sociétés dépend du fait qu'il existe ou non une convention fiscale de non double imposition⁴.

En l'absence d'établissement stable, il est possible de soumettre les personnes morales non établies, ni domiciliées en Tunisie, réalisant des revenus ou une plus-value de cession de source tunisienne. Cette disposition a été modifiée en 2003, elle concerne deux cas, les revenus immobiliers et les autres non rattachés à l'immeuble, mais à raison des seuls revenus ou plus-value⁵. L'absence de cette installation n'empêche pas la soumission à l'impôt sur les sociétés.

¹ - S.ZAKRAOUI, *op.cit.*, p. 42.

² -Le code de l'IRPP et de l'IS apparu en Tunisie en 1989. L'IS est traité par les articles 45 à 62 de ce code.

³ - Selon l'article 47 : « Les bénéfices passibles de l'IS sont ceux réalisés dans le cadre d'établissements situés en Tunisie et ceux dont l'imposition est attribuée à la Tunisie par une convention fiscale de non double imposition ».

⁴ - N.CHAABANE, *op.cit.*, p. 15.

⁵ - *Ibid*, p. 16.

Selon l'article 45-II- « II. L'impôt sur les sociétés est également dû par les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie qui réalisent des revenus de source tunisienne ou une plus-value provenant de la cession d'immeubles sis en Tunisie ou des droits y relatifs ou de droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières et non rattachés à des établissements situés en Tunisie et ce à raison des seuls revenus ou plus-value ».

Le législateur tunisien à la différence du législateur algérien a déterminé d'une façon expresse les cas par lesquels l'imposition en l'absence d'établissement stable tient lieu.

Donc, l'impôt sur les sociétés ne s'applique, en principe, qu'aux activités exercées en Tunisie par une entreprise tunisienne ou un établissement stable d'une société étrangère.

Il s'applique aussi aux revenus de source tunisienne versés à des personnes morales étrangères non établies ni domiciliées en Tunisie. De même, l'impôt tunisien sur les sociétés s'applique à tout revenu dont l'imposition est attribuée à la Tunisie par une convention fiscale de non double imposition (Article 47 du code de l'IRPP et de l'IS). En dehors d'une telle convention attribuant l'imposition du revenu réalisé à l'étranger à la Tunisie, les bénéfices réalisés par un établissement stable situé à l'étranger ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés chez la société tunisienne. Parallèlement, le déficit d'un établissement stable situé à l'étranger ne se déduit pas de l'assiette imposable à l'IS des activités tunisiennes. Le bénéfice qui se trouve en dehors du champ d'application de l'IS est celui réalisé par l'établissement stable situé à l'étranger¹.

Il ressort de ce qui précède que le droit fiscal tunisien et même français a adopté un critère qui englobe entre deux critères, législatifs et conventionnels. Toutefois, la différence entre les dispositions régissant l'IS dans ces deux Etats est que le droit tunisien a utilisé expressément l'expression d'établissement stable « *les bénéfices réalisés dans le cadre d'établissements situés en Tunisie* ». Tandis que le droit français a utilisé l'expression d'une entreprise exploitée en France.

¹ - Dans le cas où les revenus de source étrangère résultent d'un investissement d'un établissement stable créé par une société tunisienne à l'étranger, ils se rattachent audit établissement stable à l'étranger et se situent, de ce fait, hors du champ territorial de l'impôt sur les sociétés tunisien.

Bien qu'on trouve une différence dans la rédaction de l'article 137 du CID, et les articles 209 et 47 du CGI et IRPP successivement, les législations de l'Etat algérien, français et tunisien appliquent le même principe dans l'imposition des bénéfices réalisés par les entreprises.

Le législateur algérien n'a pas ajouté comme les deux autres législateurs mentionnés ci-dessus l'expression suivante : « *ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France ou (à la Tunisie) par une convention internationale relative aux doubles impositions* ». Mais cette disposition existe d'une façon tacite, parce que l'Algérie a conclu plusieurs conventions fiscales qui peuvent attribuer à l'Etat algérien le droit d'imposition en vue d'éviter la double imposition, et si en revenant à la Constitution algérienne, on trouve qu'elle adopte le principe de la primauté des conventions ratifiées par rapport à la législation interne. Donc, en plus de l'imposition des revenus réalisés en Algérie, les autorités fiscales algériennes peuvent également imposer les bénéfices qu'ils sont attribués par une convention fiscale signée par l'Algérie. Mais l'article 137 précité ne vise pas le cas d'une imposition résultant de cette convention.

Par ailleurs, l'exercice habituel d'activité commerciale ou industrielle peut s'effectuer selon trois (3) modalités : ce sont respectivement les notions d'établissement, de représentant et de cycle commercial complet¹. A ce sujet, le législateur algérien autorise l'imposition des bénéfices résultant d'un exercice habituel d'une activité en l'absence d'un établissement ce qui n'est pas le cas donc pour les deux derniers éléments (représentant et cycle commercial complet).

Le critère législatif adopté par l'Algérie, la France et la Tunisie se rapporte au principe de la territorialité stricte étant relativement contraignant.

Aujourd'hui, la France fait l'exception, car la plupart des Etats membres de l'OCDE ont adopté le régime de l'imposition mondiale tel que les Etats-Unis d'Amérique. Les sociétés constituées sur le territoire des Etats-Unis sont redevables de l'impôt fédéral sur l'ensemble de leurs bénéfices de provenance américaine ou étrangère. Les résultats des succursales étrangères sont donc inclus dans le résultat

¹ - Ces modalités résultent de l'examen du droit comparé (jurisprudence française notamment).

imposable aux Etats-Unis. Les sociétés étrangères (non constituées aux Etats-Unis) n'y sont soumises à l'impôt qu'à raison de leurs bénéfices de source américaine.

Le problème du principe de stricte territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, fait qu'une entreprise enregistrant des pertes à l'étranger ne peut pas les déduire de son bénéfice imposable, et qu'une entreprise réalisant des bénéfices à l'étranger peut les déduire de ce même bénéfice imposable. En clair, tout ce qui est gagné ou perdu à l'étranger n'est pas pris en compte dans le calcul de l'IBS ou l'IS d'une entreprise algérienne, tunisienne ou encore française.

On constate que le critère législatif relatif au principe de territorialité de l'IBS retenu par le législateur algérien diffère relativement par rapport au critère adopté par les législations des autres Etats tel que la Tunisie et la France. En effet, ce qui caractérise notre critère est celui de l'exercice habituel d'une activité. En réalité on peut trouver plusieurs personnes exerçant une activité et réalisant des bénéfices en l'absence des établissements stables, tel que les opérations d'intermédiaires pour l'achat et la vente d'immeubles. Si le législateur n'a pas mis ces opérations en considération, plusieurs y peuvent donc, échapper à l'impôt. Cependant, l'existence matérielle d'un établissement stable ou d'un représentant constitue une véritable implantation facile à démontrer. En tant qu'il est difficile à l'administration de déceler l'existence d'un cycle commercial et l'exercice d'une activité en l'absence de toute installation, sauf si la personne qu'elle exerce fait ses obligations posées par la loi. Il faut noter également que l'exercice habituel d'une activité peut être imaginé dans le reste des modalités citées par l'article 137 CIDTA et même dans l'existence d'un établissement stable.

Section 2 : Le critère conventionnel

Le critère conventionnel, tirant sa valeur des traités internationaux, plus précisément les conventions de non double imposition. Il a une valeur supérieure à celui de droit interne auquel les clauses contenues dans ces conventions dérogent. Ces conventions issues du Modèle de l'OCDE sont des traités la plupart du temps bilatéraux. L'accord écrit traduit l'expression des volontés concordantes de ces Etats, en vue de produire des effets juridiques régis par le droit international. La fonction principale de cette convention est de partager le pouvoir d'imposition entre les Etats

signataires dans les cas où les revenus ou les capitaux sont imposables à la fois dans les deux Etats.

La question qui s'impose à cette occasion : quel est le sens du principe de territorialité d'un point de vue conventionnel ? Est ce que les conventions ont adopté un critère de rattachement de bénéficiaires similaire à celui du critère adopté par la législation fiscale ?

Les conventions fiscales se sont donc développées et sont aujourd'hui conclues par plusieurs Etats, y compris l'Algérie. Les Etats désirent de sécuriser les investisseurs susceptibles de venir s'implanter sur leur territoire. Cette sécurisation se manifeste dans la garantie offerte à l'investisseur pour que ses revenus ou bénéfices réalisés localement ne fassent pas l'objet d'une double taxation. Outre l'élimination des doubles impositions, ces conventions offrent également une certaine protection aux personnes qui sont liées par les deux Etats contractants, et plus particulièrement aux entreprises qui procèdent à des investissements. Elles visent également à instituer une collaboration et une assistance entre les administrations fiscales en ce qui concerne l'assiette ou le recouvrement.

L'Algérie, dispose d'un réseau conventionnel qui s'est développé depuis l'avènement de la réforme fiscale des années quatre-vingt-dix et la transition vers l'économie de marché. La majorité des conventions conclues par l'Algérie s'inspirent du Modèle de l'OCDE.

En l'absence de conventions fiscales, c'est la législation nationale qui s'applique. Mais, une fois ratifiée et publiée, une convention internationale acquiert une prééminence de droit sur la législation interne. Transposée en matière fiscale, cette règle signifie que les dispositions des conventions fiscales tendant à éviter la double imposition vont s'appliquer aussi bien en matière de critère d'imposition que de catégories de bénéficiaires imposables¹.

Les conventions internationales relatives aux doubles impositions utilisent un seul critère pour déterminer à quel Etat appartient l'imposition des bénéficiaires. « Ce critère est celui de l'établissement stable. Il peut s'agir d'une installation fixe d'affaires, ou d'une

¹ - N.CHAABANE, *op.cit.*, p. 18.

représentation à l'étranger »¹. Donc, les conventions retiennent le critère de l'établissement stable pour la désignation de l'Etat d'imposition. Ces conventions ignorent en revanche le cycle commercial complet². Les conventions excluent également les installations qui ont un caractère simplement préparatoire ou auxiliaire pour l'entreprise, notamment les centres implantés à l'étranger qui se bornent à faire de la publicité ou à recueillir des renseignements commerciaux.

Selon le critère conventionnel, 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.

Le droit interne en Algérie ou en France n'aborde pas évidemment la notion d'établissement stable, se sont les conventions fiscales internationales qui font référence à cette notion d'établissement stable³. Ces conventions contiennent une définition générale permettant d'en dégager les éléments essentiels, elles détaillent ensuite une série de cas constitutifs d'un établissement stable, et puis une série d'exceptions.

Il sera question dans la première sous-section de l'établissement stable et dans la deuxième la présence d'un représentant de l'entreprise dans l'autre Etat contactant.

Sous-section 1 : L'établissement stable

L'établissement stable est une notion très importante dans les conventions préventives de doubles impositions⁴ dans la mesure où elle conditionne et détermine le lieu d'imposition des revenus d'une certaine catégorie réalisés par les personnes⁵. D'autant plus, cette notion est utilisée afin de déterminer le droit d'un Etat à imposer les

¹ - T.ZITOUNE et F.GOLIARD, *op.cit.*, p. 165.

² - On peut dire que les conventions se basent sur le rattachement matériel.

³ - La notion d'établissement stable est une notion utilisée exclusivement en droit fiscal. Elle trouve son origine au sein du droit conventionnel.

⁴ - La notion d'établissement stable a évolué au terme de différentes étapes, en commençant par le projet de convention bilatérale de la Société des Nations et en passant par les conventions Modèles de cette organisation. Cette dernière a utilisé ce terme en 1927-1928 dans le but de rattachement à l'Etat de la source des bénéfices dégagés par une entreprise se situe dans ce même Etat lorsqu'ils dépassent un certain seuil. En 1928 trois conventions Modèles ont été élaborées par le comité d'experts gouvernementaux par la SDN, contenant la même définition d'établissement stable, qui désigne les succursales, magasins, agences, atelier..., en excluant les activités exercées par l'agent autonome. En ce sens V. BERTRAND PARTY, *La notion d'établissement stable*, Thèse pour le Doctorat en Droit, Université de Nice Sophia Antipolis, 2004, pp. 6 et 7.

⁵ - L'établissement stable comme les sociétés, peut être créé par des personnes physiques ou par des personnes morales.

bénéfices d'une entreprise d'un autre Etat¹. Ce n'est qu'en l'absence de convention fiscale que le droit interne des Etats régit intégralement l'imposition des bénéfices des entreprises².

Lors de la révision du Modèle OCDE en 2000, le concept de « base fixe », qui s'appliquait aux activités indépendantes, a disparu pour être fusionné avec celui d'établissement stable. Mais, on retrouve, ces deux concepts dans le Modèle de l'ONU. Ainsi, le comité des affaires fiscales de l'OCDE révisé périodiquement ses commentaires sur le concept d'établissement stable.

1- La notion d'établissement stable (l'installation fixe d'affaires)

Le Modèle de convention de l'OCDE définit dans l'article 5 l'établissement stable de la manière suivante : l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires³ par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité⁴.

¹ - On ne peut pas envisager le concept d'un établissement stable sans références aux conventions fiscales. L'origine de ce concept revient à la seconde moitié du XIX^{ème} siècle où était utilisé dans les Etats allemands, notamment en Prusse. Il n'avait aucun sens fiscal. Par lequel, il est possible de désigner l'espace où l'activité est exercée. Il faut attendre le début du XX^{ème} siècle où les Etats signaient des conventions prévoyant l'imposition des bénéfices réalisés au lieu de la situation de l'établissement stable. V. Marie-Aline PIERRET, *op.cit.*, p. 9.

² - B.GOUTHIERE, 9^{ème} édition, *op.cit.*, n°16630, p. 268.

³ - Une installation d'affaires fixe : La fixité est synonyme de permanence, il suffit que l'installation n'ait pas été créée à des fins purement temporaires (ce qui exclut, par exemple, un stand dans une foire) ou, dans le cas contraire, qu'elle présente une durée suffisante.

⁴ - L'article 5 de la convention algéro-française s'inspirant du Modèle de l'OCDE a défini l'établissement stable : «1) Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2) L'expression « établissement stable » comprend notamment :

- a) un siège de direction ;
- b) une succursale ;
- c) un bureau ;
- d) une usine ;
- e) un atelier ;
- f) un magasin de vente ;
- g) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

3) Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse trois mois.

4) 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 ;

La fixité est synonyme de permanence, il suffit que l'installation n'ait pas été créée à des fins purement temporaires (ce qui exclut, par exemple, un stand dans une foire) ou, dans le cas contraire, qu'elle présente une durée suffisante.

L'autonomie de cet établissement peut être caractérisée, notamment, par l'existence des éléments ou de certains d'entre eux : d'un personnel distinct, de services commerciaux ; financiers ou techniques propres ; d'une comptabilité séparée de celle du siège ; d'un centre de décision.

La notion d'établissement stable telle qu'elle ressort des commentaires de l'OCDE suppose la réunion de trois conditions : une installation d'affaires (locaux, matériels...) ¹, fixe c'est-à-dire établie dans un lieu précis avec un certain degré de permanence et non pas de façon purement temporaire, et une activité exercée par l'intermédiaire de cette installation au moyen du personnel ² ; ce qui signifie que, les personnes qui dépendent de l'entreprise, exercent les activités de l'entreprise dans l'Etat où est située l'installation fixe.

Cette notion utilisée notamment dans le cadre des conventions fiscales internationales est assez proche d'un autre concept appelé le concept d'entreprise exploitée utilisée en France dans l'article 209 du CGI en matière de territorialité de l'impôt sur les sociétés. Dans le cas où on trouve une différence dans la définition d'établissement stable ³ donnée par le droit interne et les conventions fiscales qu'elle

-
- 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... ». J.O.R.A. n° 24 du 10 avril 2002, n°24, p. 6.

¹ -Il doit exister un local, ou, dans certains cas, des machines et outillages. Peu importe que l'entreprise soit propriétaire ou non du local ou du matériel (elle peut être donc locataire). Selon les commentaires de l'OCDE, une place sur un marché, ou un emplacement, sont des installations. Il est aussi possible qu'une société ait un établissement stable dans sa filiale, cette possibilité a été confirmée par le Conseil d'Etat français à propos d'une société luxembourgeoise qui exerce une activité de commerce de gros et d'exportation de parfums, de produits cosmétiques et d'accessoires de mode en utilisant les locaux de la filiale française. CE 12 mars 2010 n°307235, 8 et 3 s.-s., Sté Imagine action Luxembourg : RJF/5/10 n°465 ; conclusions au BDCF 5/10 n°53, V. B.GOUTHIERE, 9^{ème} édition, *op.cit.*, n°17355, p. 269.

²-Daniel GUTMANN, *Société et établissements stables en droit fiscal international et de l'Union Européenne*, l'Harmattan, Paris, 2012, p. 15.

³- parfois, des difficultés se posent pour qualifier l'établissement stable. Ainsi, en a-t-il été dans le cas d'un commissionnaire. Dans une affaire Zimmer, une juridiction du fond avait jugé qu'un

définition qu'on peut l'utiliser ? Il ne faut pas oublier qu'il existe un principe de subsidiarité¹ des conventions fiscales internationales. Cette exception permet en effet au juge de considérer la notion d'établissement au regard du droit interne en prime abord, et au regard du droit conventionnel ensuite.

La notion d'établissement stable n'est toutefois pas une notion définie dans tous les pays, cette notion varie relativement d'une convention à autre². Car le problème est que le contenu des conventions fiscales bilatérales est relativement variable³. Mais la plupart des conventions signées par l'Algérie reposent sur le Modèle de l'OCDE. Ainsi, toutes les conventions donnent des exemples d'établissements stables mais il ne s'agit jamais de listes limitatives. De surcroît, il est important de dire qu'il existe une similitude entre le concept d'établissement stable et celui de base fixe. Cette similitude consiste dans la fixité dans un même Etat en excluant certaines activités de leur définition⁴. Cependant si cet établissement s'applique dans le cadre des activités industrielles et commerciales, l'expression de base fixe ne s'applique que sur le revenu tiré d'une profession libérale ou plus généralement d'une activité indépendante. Avant 2000, la convention Modèle de l'OCDE avait traité l'imposition des revenus tirés des professions libérales dans un article séparé, soit l'article 14. Cependant, cet article a

commissionnaire français d'une société étrangère constitué un établissement stable en France de la société « commettante ». La juridiction du fond avait estimé que le commissionnaire français qui était soumis aux instructions de la société « commettante » (une société anglaise), ne pouvait être regardé comme ayant joui d'un statut indépendant au sens de la convention franco-britannique du 22 mai 1968, et devait être regardé comme un établissement stable en France de la société « commettante » qui y était donc imposable. CAA de Paris 2 février 2007, 2^e chambre B, n° 05-2361, société Zimmer Ltd, RJF 2007, n°5, comm. N°540. V. BERNARD BEIGNIER, *Cours droit fiscal des affaires*, Lextenso, 2010, p. 312.

¹-Le principe de subsidiarité apparaît essentiellement comme une méthode ayant vocation à guider le contribuable, l'administration et le juge de l'impôt dans l'application des règles fiscales dans un contexte international. En pratique, il est dans tous les cas nécessaire de prendre en compte à la fois les dispositions du droit interne et celles des conventions fiscales internationales. D'une manière générale, la subsidiarité peut être définie comme « *le caractère de ce qui est subsidiaire* », ce qui « *a vocation à venir en second lieu (à titre de remède, de garantie, de suppléance, de consolation)* pour le cas où ce qui est principal, primordial, vient à faire défaut. Il signifie donc, que ce sont normalement les dispositions du droit interne qui doivent être examinées en premier lieu, et par la suite, les dispositions de la convention fiscale internationale applicable. V. CLOUTÉ Alexandra, *Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales*, master 2, université Paris 1, 2011, p. 13.

²- Notamment dans le cas de la durée exigée pour les chantiers de construction pour pouvoir être considéré comme établissement stable. Cependant, à nos jours, presque toutes les conventions fiscales considèrent l'établissement stable comme une base d'imposition d'une entreprise étrangère. Selon B. PARTY la notion de cette installation est « *assez stable, mais qui est loin d'être simple à la fois dans son concept et dans ses applications* ». B. PARTY, *op.cit.*, n° 23, p. 13.

³- JEAN-PIERRE CASIMIR et MARTIAL CHADEFaux, *Droit fiscal*, Nathan, 2011, p. 234.

⁴-B.PARTY, *op.cit.*, p. 16.

été supprimé sur la base de leurs dispositions semblables à celles applicables aux bénéficiaires des entreprises. Il résulte de cette suppression que le concept d'établissement stable sera appliqué aussi bien à ce qui constituait auparavant base fixe¹. En dépit, de sa suppression, l'Algérie maintient cet article dans la rédaction de ses conventions fiscales. Aussi en est-il de la convention avec la Chine dans son article 14 qui prévoit : « *Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables que dans cet Etat, sauf :*

- a) *s'il dispose de façon habituelle d'une base fixe dans l'autre Etat contractant pour l'exercice de ces activités. Dans ce cas, seule la fraction du revenu imputable à cette base fixe est imposable dans l'autre Etat contractant... ».* Cet article octroi donc le droit d'imposition à l'Etat où est située la base fixe. De plus, certaines conventions ont utilisé le terme d'un « bureau de liaison » telle que la convention algéro-française du 17 mai 1982. La question qui se pose donc est de savoir si un bureau de liaison est qualifié comme établissement stable ? Il avait admis lors de la négociation de la dite convention qu'un bureau ne peut être en aucun cas comme établissement stable. L'Algérie, a subordonné l'ouverture d'un tel bureau à un agrément préalable et à l'immatriculation au registre de commerce².

D'une autre côté il est important de rappeler que la notion d'établissement stable permet d'attribuer à un Etat contractant le droit d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre Etat contractant. En effet, un Etat ne peut taxer les bénéfices d'une entreprise résidente de l'autre Etat que si elle exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le premier Etat. Ce droit d'imposition est fondé sur un élément de rattachement matériel qui se dessine autour de la notion de cette installation fixe³.

L'article 5 du Modèle de l'OCDE vient préciser que la notion d'établissement stable comprend notamment : un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier et une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre

¹ - OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, n°1.1, p. 88.

² -V. circulaire du 27 mars 1982 relative aux conditions d'ouverture des agences, succursales ou autres établissements en Algérie. Cité par Masmi Yasmine, *L'établissement en droit fiscal international, Mémoire de master en droit public économique*, Université Oran 2, 2015, p. 28.

³ - B.PARTY, *op.cit.*, p. 18.

lieu d'extraction de ressources naturelles. A noter que l'ensemble des conventions fiscales internationales conclues par l'Algérie reprennent généralement ces éléments.

Certains pays ont inséré, dans leurs conventions s'inspirant du Modèle de l'OCDE, des nouveaux exemples qui considèrent autres installations comme établissement stable. Telle est le cas de la convention fiscale conclue entre l'Algérie et les Emirats Arabes Unis, qui prévoit que ce terme englobe également une exploitation agricole ou un champ.¹ Il en est de même, dans la convention fiscale entre l'Algérie et Bahreïn qui a ajouté une ferme ou une implantation². Le terme d'exploitation agricole est utilisé également dans la convention franco-australienne de 1976³. D'autres conventions ont utilisé l'expression de bureau d'achat⁴. Ces ajouts permettent aux Etats d'élargir leur droit d'imposition puisque ces installations se situent sur leur territoire.

Selon le Modèle de convention de l'ONU, la liste des établissements stables s'étend pour rejoindre, les services de consultants, lorsque leur durée dépasse 6 mois⁵. L'Algérie de son côté a ajouté ces services dans sa convention précitée conclue avec l'Etat du Bahreïn⁶. Cet ajout est justifié par les sommes considérables mises en jeu par la fourniture de services dans ces pays⁷.

En effet, et en dépit que l'article 5 de Modèle de convention de l'ONU entre pays développés et pays en développement se fonde sur l'article 5 Modèle de l'OCDE, il diffère cependant sur ce dernier dont l'énumération des installations qui peuvent être

¹ - V. l'article 5 de la convention fiscale signée le 24 avril 2001 entre l'Algérie et l'Emirat arabe en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital p. 6, J.O.R.A n°26, du 13/04/2003, p. 4.

² -V. l'art 5 al.1 g de la convention conclue entre l'Algérie et Bahreïn en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu, JORA n°50 du 20 août 2003, p. 03.

³ - PIERRET Marie-Aline, *La définition de l'établissement stable à la lumière du Modèle de convention de l'OCDE*, Mémoire pour l'obtention du Master II de recherche en droit fiscal, Université Panthéon-Assas Paris II, 2006-2007, p. 21.

⁴ - La convention franco-argentine de 1979.

⁵ -Art 5 al3-b du Modèle de convention de l'ONU : « *La fourniture, par une entreprise, de services, y compris de services conseils, par l'intermédiaire d'employés ou autre personnel engagés par l'entreprise à cette fin, mais seulement si des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) dans un Etat contractant pour une période ou des périodes totalisant plus de 183 jours d'une période de 12 mois commençant ou s'achevant au cours de l'année fiscale concernée* ». Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2011, Nations Unies, New York, 2015, p. 10.

⁶ -Art 6 al.3-i : « *La fourniture de services, y compris les services de consultants, par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés engagés par l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque ces services continus ou interrompus se poursuivent pendant une période de plus de six (6) mois dans les limites d'une période maximale de douze(12) mois* ».

⁷ - M.PIERRET, *op.cit.*, p. 22.

constituées des établissements stables. L'article 5 de l'ONU considère la fourniture de services par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés comme un établissement stable. Ce dernier article exige également la durée de 6 mois pour qu'un chantier de construction constitue un établissement stable au lieu la durée de 12 mois requise par l'OCDE.

Toutefois, si une installation figurant au nombre des exemples donnés par une convention fiscale ne répond pas à la définition générale¹ elle ne constitue pas, donc, un établissement stable. Par exemple, si une installation figurant dans la liste (une succursale, ou un bureau...) ne fait pas d'affaires ou ne sert pas à l'exercice de l'activité de l'entreprise, elle n'est pas constitutive d'un établissement stable².

Donc, pour que l'on soit en présence d'un établissement stable, trois conditions doivent être remplies : il doit s'agir d'une installation dans laquelle s'exerce une activité génératrice de profits ; elle doit être permanente et elle doit avoir une autonomie réelle même si cette autonomie est limitée.

Paragraphe 1 : Une installation génératrice de profits

En ce qui concerne **la première condition**, il s'agit d'un établissement qui exerce une activité génératrice de profits, comme l'achat ou la vente de marchandises. On considère qu'il n'y a pas établissement stable s'il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ; ainsi quand des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ; ou encore lorsqu'une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ; ou elle est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas *a)* à *e)* de l'article 5³, à

¹ -D'une manière générale, les conventions fiscales définissent l'établissement stable par référence aux Modèles de convention de l'OCDE (article 5 alinéa 1) : « Au sens de la présente convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ».

²-Cela ressort clairement des commentaires de l'OCDE aux termes desquels « ...ces installations d'affaires ne constituent un établissement stable que si elles répondent aux conditions stipulées au paragraphe 1 » et ce paragraphe donne la définition générale d'un établissement stable. OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2008, n° 2 p. 88.

³ - V. paragraphe 4 de l'article 5 de la convention conclue entre l'Algérie et la France, J.O.R.A. n° 24, du 10 avril 2002, p. 6, et l'article 5 (e) modifié de la convention Modèle de l'OCDE.

condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Lorsqu'une personne¹ « agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise et, ce faisant, conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et que ces contrats sont au nom de l'entreprise, ou pour le transfert de la propriété de biens, ou pour la concession du droit d'utiliser des biens, appartenant à cette entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou pour la prestation de services par cette entreprise... »². Cette dernière est considérée comme ayant un établissement stable dans cet Etat pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 cité ci-dessous et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe.

Paragraphe 2 : Une installation permanente

La deuxième condition, exige une certaine permanence dans l'exercice de l'activité. Cette permanence conduit à refuser la qualité « d'établissement stable » aux installations temporaires ainsi qu'aux manifestations d'activité qui n'ont pour support aucune installation, ce qui exclut, par exemple, un stand dans une foire³. Si on applique cette condition en Algérie, n'est pas réputée avoir un établissement en Algérie, une entreprise étrangère dont l'activité ne se manifeste en territoire national que par l'installation d'un stand dans une foire commerciale ou une exposition. En revanche, cette entreprise n'est pas soumise à l'impôt sur les bénéfices des sociétés, même si elle procède, à la clôture de l'exposition, à la vente des modèles ou échantillons exposés.

Par ailleurs, permanence et continuité, qui sont consubstantielles à la notion d'établissement stable signifient que l'activité n'est pas occasionnelle, ou que l'opération, si elle est ponctuelle, unique, se déroule pendant un laps de temps suffisamment long, la

¹- La personne signifie ici : autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6 de la convention conclue entre l'Algérie et la France.

²-Le paragraphe 5 de l'article 5 modifié du Modèle de l'OCDE.

³-V. paragraphes 1 et 3.e de l'article 5 du Modèle de convention OCDE.

durée devant être appréciée compte tenu de la nature de l'opération et des circonstances de chaque espèce.

Un établissement stable n'est véritablement créé qu'à partir du moment où une installation fixe d'affaires commence à fonctionner¹. Dans certains cas particuliers, les conventions fiscales précisent la durée minimale requise par laquelle l'installation fixe d'affaires est réputée comme établissement stable, par exemple douze mois, le plus souvent, pour les chantiers de construction ou de montage, comme le recommande le Modèle de l'OCDE.² La convention fiscale conclue entre l'Algérie et la France exige trois mois : « *Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse trois mois* »³, et six mois dans la convention conclue entre l'Algérie et la Syrie, qui dispose dans son article 5 : « *L'expression "établissement stable" couvre également : un chantier de construction ou projet d'édification ou de montage ou d'assemblage ou des activités de surveillance y relatifs lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à 6 mois* »⁴.

Un certain nombre d'installations fixes d'affaires sont écartées de la notion d'établissement stable lorsque leur objet est trop éloigné de la réalisation effective de

¹ - L'établissement stable cesse d'exister lorsque l'entreprise interrompt toute activité par l'intermédiaire de l'installation. Mais les interruptions momentanées, sans intention de fermeture définitive, ne doivent pas être prises en considération. Cela est encore confirmé par l'OCDE « *une interruption temporaire des opérations ne serait être assimilée à une fermeture* ». L'OCDE vise dans le commentaire du paragraphe 1^{er} de l'article 5 deux cas par lesquels l'établissement stable cesse d'exister : il s'agit soit d'une aliénation de cette installation ou que toutes ces opérations sont terminées. V. OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, n°11, p. 94. On ne peut par ailleurs voir l'exercice d'une activité et donc la présence d'un établissement stable dans le simple fait de donner des immeubles en location (CE, 22 mai 1992, SPA Raffaella, RJF juill. 1992, no 960). Supposant qu'un établissement stable est donné à bail à une autre entreprise, cet établissement cesse alors d'exister, sauf s'il continue l'exercice de ces propre activité au profit de l'entreprise bailleur.

² - L'avantage dans les conventions avec les pays d'Europe de l'Est, moins, voire une absence de condition de durée minimale dans les conventions avec les pays en développement. De même, la fourniture de services (assistance technique, services de consultant, surveillance de chantiers) qui ne nécessite le plus souvent pas d'installation sur place ne donne normalement pas naissance à un établissement stable (ex. CAA Nancy, 9 mai 1996, Boutteaux, Dr. fisc. 1996. 1226), sauf dans certaines conventions avec des pays en développement dès lors que l'activité est exercée pendant une période ou des périodes cumulées d'une durée minimum (Cf. Modèle ONU, art. 5-3-b).

³ - V. alinéa 3 de l'article 5 de la convention conclue entre l'Algérie et la France, J.O.R.A. n° 24 du 10 avril 2002, p. 6.

⁴ - La convention conclue entre l'Algérie et la syrie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu, J.O.R.A du 1 avril 2001, n° 19, p.12.

bénéfices. Cela peut être s'expliquer par la quasi-impossibilité d'évaluer sans arbitraire la part des bénéfices imposables revenant à ces installations¹.

D'après l'article 5-4 du Modèle de l'OCDE², sont généralement exclus, comme il a été relevé ci-dessous, de la catégorie des établissements stables : les installations utilisées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraisons de marchandises appartenant à l'entreprise. Ainsi que les stocks de marchandises eux-mêmes, s'ils ne sont maintenus qu'à des fins d'entreposage, d'exposition, de livraison ou de transformation par une entreprise tierce (sous-traitant) ; les bureaux d'achats et les bureaux dits de liaison, c'est-à-dire les installations utilisées par l'entreprise pour faire de la publicité, réunir des informations (agence d'un journal, par exemple) ou, au contraire, fournir des renseignements, élaborer des statistiques, réaliser des études de marché, fournir des renseignements³. Ils sont également exclus à ce titre les installations fixe d'affaires utilisés aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire⁴.

« La liste des activités préparatoires ou auxiliaires dressée par les conventions n'institue qu'une présomption simple ». Si la publicité est une activité auxiliaire pour une grande marque de pneumatiques, elle constitue en revanche l'un des objets mêmes d'une agence de publicité. Comme il est stipulé dans un arrêt de juridiction française, laboratoire de recherches qui exerce une activité à caractère préparatoire peut perdre ce caractère, si l'entreprise fait de la recherche pour le compte de tiers ou en vue de vendre ses inventions plutôt que de les exploiter elle-même⁵. Ainsi, l'entreprise internationale qui confie des tâches de gestion à un bureau, ce dernier ne peut être regardé comme un simple bureau de liaison, où s'exercerait une activité préparatoire ou auxiliaire⁶. Le

¹ - <http://www.editions-dalloz.fr/catalogsearch/result/?q=territorialit%C3%A9+de+1%27impot>. Edition Dalloz 2014. Consulter le 11/04/2014 à 01 :29.

²- Dans beaucoup de conventions avec les pays en développement, certaines de ces installations ne sont pas exclues ; elles sont même parfois énumérées parmi celles réputées a priori constitué des établissements stables.

³- par ex. concernant l'exploitation d'un procédé technique concédée par contrat.

⁴-V. Art. 5 modifié alinéas (e) et (f) de la convention Modèle de l'OCDE.

⁵-Cf. CE, 6 juill. 1983, Dr. fisc. 1984. 199, concl. Bissara.

⁶ - « Les bureaux de direction régionaux ou quartiers généraux qui exercent dans une zone géographique déterminée des fonctions de direction, de gestion, de coordination ou de contrôle des sociétés d'un groupe, sont ainsi considérés comme des établissements stables ». <http://www.editions-dalloz.fr/cataloguessearch/result?q=territorialité%C3%A9+de+1%27impot>. Edition Dalloz 2014. Consulter le 11/04/2017 à 01 :29.

service après vente, dont l'objet ne se distingue guère de celui de l'entreprise, ne peut généralement prétendre à la qualification d'activité préparatoire ou auxiliaire¹.

Dans l'hypothèse où une entité exerce plusieurs activités à la fois, ce cumul d'activités, dont les unes ont un caractère préparatoire ou auxiliaire, et les autres non, fait d'une installation fixe d'affaires un établissement stable pour l'ensemble de ses activités (ex. bureau d'achat et de vente à la fois)².

Paragraphe 3 : Une installation avec une autonomie réelle

La troisième condition est relative à l'autonomie³, même si elle est limitée. Cette autonomie marquée par l'existence des éléments suivants ou certains d'entre eux : comptabilité séparée de celle du siège, un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, un magasin de vente, une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles⁴.

L'existence ou non d'un établissement est une question de fait qui doit être appréciée dans chaque cas particulier, au vu des circonstances⁵.

Aujourd'hui, presque toutes les conventions préventives de double imposition considèrent l'établissement stable comme une installation fixe d'affaires et une base d'une entreprise étrangère imposée par l'Etat où elle est située, on se trouve donc devant un concept assez « stable », mais n'est pas simple dans ses applications⁶.

La convention fiscale de non double imposition dresse ensuite la liste indicative des situations couvertes par l'expression « établissement stable » mais il ne s'agit pas de

¹ <http://www.editions-dalloz.fr/cataloguesearch/result?q=territorialité%C3%A9+de+1%27impot>. Edition Dalloz 2014. Consulter le 11/04/2017 à 01 :29.

² - CAA Nancy, 30 oct. 1990, SARL Vanrobaeys, RJF mars 1991, no 352.

³ - L'autonomie nécessaire de l'établissement est imprécise : doctrine administrative et Conseil d'État français ont une conception large, elle dépend essentiellement de circonstances de fait.

⁴ - Alinéa 2 de l'art 5 de la convention fiscale conclue entre l'Algérie et la France désigne que : « L'expression « établissement stable » comprend notamment :

- a) un siège de direction ;
- b) une succursale ;
- c) un bureau ;
- d) une usine ;
- e) un atelier ;
- f) un magasin de vente ;
- g) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ».

⁵ - Jurs. Impôt sur les sociétés, Fasc.14-110, n° 19, p. 5.

⁶ - B.PARTY, *op.cit.*, p. 13.

liste limitative. Autrement dit, ce n'est pas parce qu'un type d'installation n'est pas mentionné qu'il ne s'agit pas d'un établissement stable¹.

Elle énumère ensuite les cas dans lesquels cette qualification est exclue.

2- Les cas particuliers des chantiers et des exclusions

Les chantiers de construction ou de montage sont considérés comme des établissements stables lorsqu'ils excèdent une certaine durée, généralement précisée dans les conventions ; la durée la plus souvent retenue, au moins avec les pays industrialisés est de douze mois².

Cette idée a été confirmée par le paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE. Ce paragraphe stipule expressément qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois³. *A contrario* des douze mois voulus par la convention Modèle de l'OCDE ; la convention Modèle de l'ONU a prévu un délai de six mois⁴. La première convention est souvent considérée comme en faveur des pays riches alors que la deuxième semble être plus juste à l'égard des pays en développement⁵.

¹ - Ce principe a été confirmé par un arrêt du conseil d'Etat français, selon lequel « l'énumération énoncée (par la convention) n'étant pas limitative, le champ de cet article s'étend à tout établissement d'une nature et d'une consistance semblables à celles des exemples énumérés ». CE 29 juin 1981 n° 16095, 8^e et 9^e s.-s : RJF 10/81 n° 857 à propos d'opération de forage à l'air, regardées comme constitutives d'un établissement stable au même titre que des chantiers de construction, de montage ou d'extraction.

² -Ce délai est souvent source de litiges en pratique entre Etats. Par conséquent, beaucoup de conventions de non double imposition prévoient des délais plus courts comme trois mois, six mois, mais également des délais plus longs. Un exemple de la convention fiscale entre l'Algérie et le Royaume de Belgique qui prévoit un délai de trois mois dans son article 5 : « L'expression établissement stable englobe également un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à trois (3) mois ». V. 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. J.O.R.A. du 11 décembre 2002, n°82, p. 5.

³ - OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, op.cit., p. 95.

⁴ - Plusieurs conventions fiscales prévoient des délais plus courts (sur 3 mois, six mois) ; c'est l'exemple de la convention de 1999 conclue entre l'Algérie et la France qui précise dans son article 5 que la durée au-delà de laquelle un chantier de construction ou de montage constitue un établissement stable est de 3 mois au lieu de 12 mois prévu dans le Modèle de l'OCDE, alors que celle de 1982 ne stipulait aucune condition de durée.

⁵ - Il existe des conventions conclues par la France et la Lettonie par exemple et qui prévoient des durées variables selon la date du commencement des chantiers, six mois pour les chantiers avant le 1 mai 2011 et douze mois pour les chantiers commençant après cette date.

La durée du chantier doit être décomptée à partir de la date à laquelle l'entreprise a commencé à travailler sur place jusqu'à celle de l'achèvement ou de l'abandon¹. En effet, pour déterminer la durée d'existence du chantier, il ne faut pas prendre en considération du temps que l'entrepreneur a déjà passé sur d'autres chantiers qui n'ont aucun lien avec le premier. Tout chantier qui ne remplit pas la condition de durée ne constitue pas par lui-même un établissement stable, même s'il comprend une installation, par exemple un bureau, une usine ou un atelier au sens du paragraphe 2 de l'article 5 précité, liée à l'activité de construction². En plus, un chantier n'est considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus³. Les interruptions saisonnières ou autres doivent entrer dans le calcul de la durée d'existence d'un chantier⁴.

L'expression « chantier de construction ou de montage » ne concerne pas seulement la construction de bâtiment, mais aussi celle de routes, de ponts ou de canaux⁵. De même, l'expression « chantier de montage » n'est pas limitée pas aux seules installations liées à un chantier de construction ; elle englobe pareillement l'installation des équipements nouveaux, surtout de machines complexes dans un immeuble existant ou sur un site extérieur. Ainsi, la nature d'un projet de construction ou de montage peut inciter l'entrepreneur à déplacer son chantier⁶, à mesure que les travaux avancent. Il résulte que l'équipe chargée des travaux ne soit pas toujours présente pendant les douze mois sur un emplacement particulier⁷.

Le Modèle OCDE vient également préciser les cas où la notion d'établissement stable est exclue, il énumère dans le paragraphe 4 de l'article 5 un certain nombre d'activités qui ne sont pas considérées comme des établissements stables. Ce paragraphe a pour but d'éviter qu'une entreprise d'un Etat soit imposée dans l'autre Etat

¹ - Extrait du Bulletin officiel des finances publiques- impôts du 12/09/2012, Dispositions communes-Droit conventionnel-Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel-Bénéfices des entreprises, p.4, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/>

² - OCDE, *op.cit.*, n° 16, p. 95.

³ - A titre d'exemple, un entrepreneur a commencé les travaux de construction d'un pont le 1^{er} avril et les a arrêtés le 1^{er} octobre à cause d'un manque de matériaux, pour les reprendre le 1^{er} janvier de l'année suivante et les aura terminer le 1^{er} mai, son chantier de construction doit être considéré comme un établissement stable, car un délai de douze mois s'est écoulé entre la date à laquelle les premiers travaux ont commencé (1^{er} avril) et la date à laquelle ils ont été terminé (1^{er} mai de l'année suivante).

⁴ - OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, n°19, p. 96.

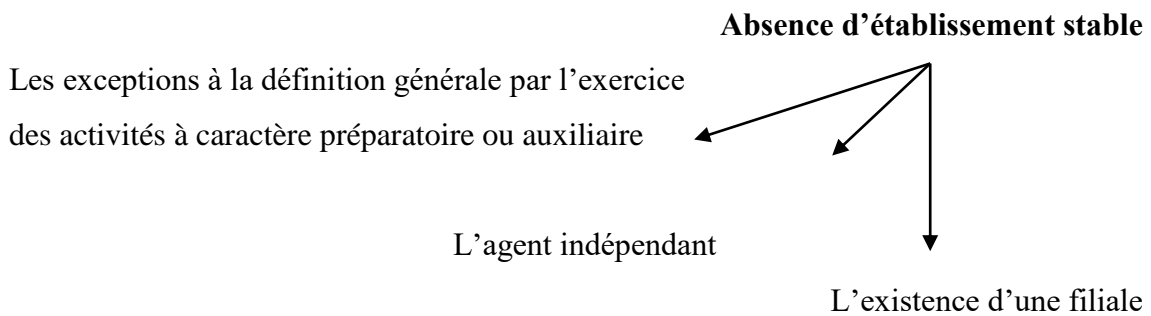
⁵ - *Ibid*, n°17, p. 95.

⁶ -Ce serait le cas par exemple pour la construction d'une route.

⁷ - OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, *op.cit.*, n° 20, p. 97.

si elle n'exerce dans cet autre Etat que des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire. Il est souvent difficile de distinguer entre ces activités et celles qui n'ont pas le caractère préparatoire ou auxiliaire¹.

L'absence d'établissement stable peut être résulté dans 3 cas selon le critère conventionnel :



En l'absence d'une véritable installation fixe d'affaires, un autre critère peut être pris en compte afin d'établir l'établissement stable dans un Etat. En effet, l'entreprise peut avoir un établissement stable là où elle est représentée par un agent qui traite des contrats en son nom.

Sous-section 2 : Le représentant de l'entreprise dans l'autre Etat contractant

Si l'installation fixe d'affaires semble apparaitre comme le principal critère pour définir l'établissement stable, lorsque cette notion fait défaut, il est possible d'appliquer la deuxième notion alternative ; celle de la présence d'un représentant de l'entreprise dans l'autre Etat contractant. La situation des représentants peut retenir deux catégories : le représentant dépendant et le représentant indépendant.

Le représentant dépendant doit-il présenter les mêmes caractéristiques que celles de l'établissement stable ?

¹ Une installation fixe d'affaires dont la fonction est de gérer une entreprise, ou même seulement une partie d'une entreprise, ne peut être considérée comme exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire, car de telles activités de direction sont d'un niveau nettement supérieur.

1- Le représentant dépendant

Le paragraphe 5 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE précise le représentant dépendant agissant pour le compte de l'entreprise¹, c'est-à-dire, les personnes, employées ou non, qui ne sont pas des agents indépendants prévus au paragraphe 6 du même article. La notion de dépendance de l'agent n'est pas définie dans les conventions ; mais elle s'y inscrit en contrepoint de celle de « l'agent à statut indépendant ». Ce même paragraphe a utilisé l'expression « personne », cette dernière peut englober la personne physique et la personne morale. En effet, une entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans un Etat contractant, même en l'absence d'une installation fixe d'affaires², lorsqu'une personne agit pour son compte et dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement³ lui permettant de conclure⁴ des contrats au nom de l'entreprise⁵. Toutefois, ce paragraphe vient préciser qu'on ne pourra pas retenir la notion d'établissement stable si par exemple l'activité de cette personne est limitée au réunir des informations pour l'entreprise. Le paragraphe 5 suppose donc que seules les personnes habilitées⁶ à conclure des contrats peuvent

¹- Paragraphe 5 de l'article 5 de la convention Modèle de l'OCDE prévoit que : « 5) *Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, mais sous réserve des dispositions du paragraphe 6, lorsqu'une personne agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise et, ce faisant, conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et que ces contrats sont*

a) au nom de l'entreprise, ou

b) pour le transfert de la propriété de biens, ou pour la concession du droit d'utiliser des biens, appartenant à cette entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou

c) pour la prestation de services par cette entreprise,

cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires (*autre qu'une installation fixe d'affaires à laquelle le paragraphe 4.1 s'appliquerait*), ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe ».

²- Il n'est pas nécessaire d'avoir une installation matérielle, mais cette exigence peut être largement conçue pour un établissement.

³ -L'emploi du terme « établissement stable » dans ce contexte suppose, naturellement, que cette personne utilise ses pouvoirs de manière répétée et pas seulement dans des cas isolés.

⁴-Selon le commentaire de l'OCDE article 5 paragraphe n°30, le mot « conclure » ne doit pas être pris au pied de la lettre : une personne autorisée à négocier tous les éléments d'un contrat de manière à obliger l'entreprise peut être considérée comme un établissement stable de l'entreprise qu'elle représente même si le contrat est signé par une autre personne dans l'Etat où est situé l'entreprise.

⁵-Les personnes visées peuvent être des personnes physiques ou des sociétés et ne sont pas tenue d'être résidentes, ni de posséder une installation fixe d'affaires dans l'Etat dans lequel elles agissent pour le compte de l'entreprise.

⁶-Il aurait été contraire aux intérêts des relations économiques internationales de dire que le fait d'avoir à la disposition d'une entreprise, une personne dépendante quelconque constituerait pour elle un établissement stable. Ça se manifeste, et à défaut d'existence d'une convention fiscale, dans les Etats

constituer un établissement stable pour l'entreprise dont elles dépendent. Si on applique ce paragraphe à une entreprise qui a son siège en Algérie, elle est réputée exercer personnellement une activité habituelle à l'étranger lorsque les opérations caractérisant cette activité sont réalisées pour son compte par ses préposés¹. Il convient, de se rappeler que le paragraphe 5 offre seulement un critère de rechange pour spécifier si une entreprise possède dans un Etat un établissement stable². Dans le cas où la preuve de l'existence de cette installation est possible, au sens des paragraphes 1 et 2 (sous réserve du paragraphe 4), il n'est pas nécessaire de démontrer que le cas de la personne qui le dirige relève du paragraphe 5. Pour illustration, l'arrêt du conseil d'Etat français du 1^{er} juin 2005 **société Allianz vie** vient préciser le fait que ne constitue donc pas un établissement stable un agent dépendant qui ayant le pouvoir d'engager une société n'utilise pas ses pouvoirs ou bien ne le fait que de manière occasionnelle.

Il est donc, dépendant de l'entreprise ; le représentant qu'il n'a pas de personnalité professionnelle distincte et lorsqu'il agit au nom et pour le compte de l'entreprise. L'impôt dû sera établi dans l'Etat où exerce ce représentant.

Seules les personnes remplissant les conditions stipulées au paragraphe 5 peuvent en effet constituer un établissement stable³.

Les critères de l'installation fixe d'affaires et de l'agent dépendant sont clairement alternatifs, le second apparaissant comme un critère de rechange par rapport au premier. En effet, l'existence d'une installation fixe d'affaires suffit pour dire que l'entreprise possède un établissement stable dans l'autre Etat contractant. Cet dernier n'est pas subordonné à l'existence du représentant. Un agent peut constituer un établissement stable sans disposer d'une installation quelconque. A l'inverse, une installation fixe

appliquant un principe de mondialité qui peuvent même imposer les bénéfices rattachant à son établissement dans l'autre Etat contractant. De plus, le cas où le représentant ne possède que de pouvoir limité et ne peut engager l'entreprise donc que par des activités limitées, l'Etat où existe ce représentant réserve le droit d'imposition des bénéfices.

¹ - B.GOUTHIERE, *op.cit.*, 6^{ème} édition, n°309, p. 90.

² - OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, op.cit.*, n°35, p. 103.

³ -Les conditions qualifiant d'un représentant comme un établissement stable consiste dans : la dépendance, l'habilitation de conclure des contrats et l'exercice des activités autres qu'auxiliaires et préparatoires.

d'affaires peut être un établissement stable sans que le salarié qui la dirige dispose du pouvoir de conclure des contrats directement liés à l'objet même de l'entreprise¹.

Ainsi la plupart des conventions, à l'instar de la Convention type OCDE, précisent que le fait pour une société d'un État contractant d'être contrôlée par une société de l'autre État contractant ou de contrôler celle-ci ne suffit pas en soi à caractériser la dépendance et à faire de l'une un établissement stable de l'autre, en l'absence des éléments généraux susceptibles de faire d'un agent un établissement stable. Les conventions avec les pays en développement ne reprennent pas toujours cette précision ; elles qualifient en outre parfois d'établissement stable l'agent indépendant doté d'un stock de marchandises ou ayant la qualité d'agent exclusif de l'entreprise étrangère.

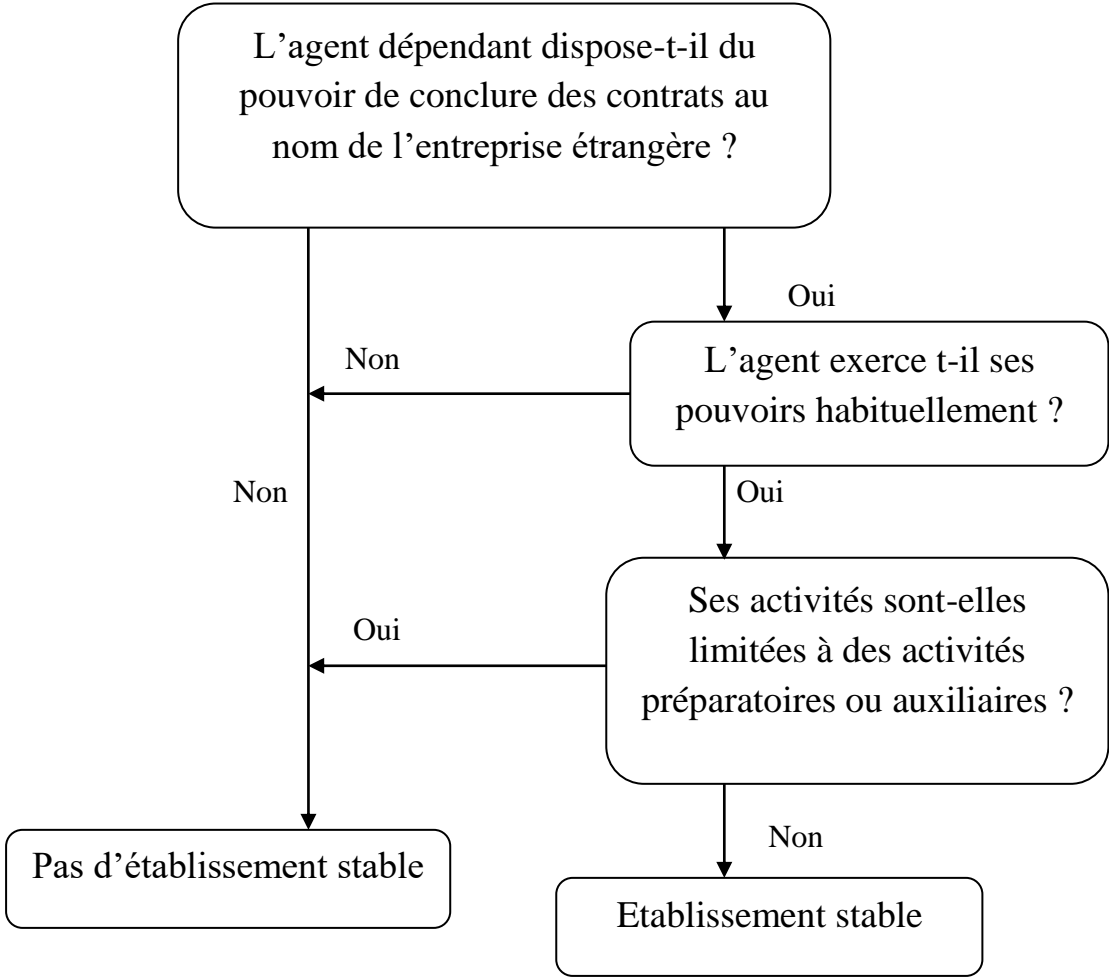
En ce qui concerne la succursale, société financièrement dépendante d'une autre société dite mère. Par contre elle est juridiquement indépendante de cette dernière², mais elle est considérée également comme établissement stable d'une entreprise étrangère et donc soumise à l'impôt sur les bénéfices des sociétés en Algérie³.

¹ -En l'absence d'une véritable installation fixe d'affaires, une entreprise située à l'étranger est réputée posséder d'un établissement stable en Algérie si elle y est représentée par un agent dépendant.

² - V. art 729-732 de l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 contenant code de commerce.

³ - La cour administrative d'appel en France avait jugé qu'une société britannique disposait d'un établissement stable en France par l'intermédiaire de sa filiale française, consécutivement au changement de statut de celle-ci de distributeur en commissionnaire à la vente des produits de sa société mère britannique : CAA Paris, 2 févr. 2007, Sté Zimmer Ltd, RJF 5/2007, no 603. – GUTMANN, La filiale commissionnaire : un établissement stable, in Mélanges Cozian, 2009, Litec, p. 537 s.) ; elle s'était fondée à cet effet sur un raisonnement essentiellement économique. Le Conseil d'État a, au contraire, exclu toute possibilité d'établissement stable (hormis le cas de requalification ou de non-respect du contrat) dès lors que, aux termes du code de commerce, le commissionnaire à la vente ne peut jamais engager juridiquement son commettant vis-à-vis de l'acheteur (CE 31 mars 2010, no 304715, Sté Zimmer Ltd, RJF 6/2010. 451, no 568, étude Gélén, Gutmann et Austry ; Dr. fisc. 2010. Comm. 289, no 16, concl. Burguburu, note Rivière, Escaut et Bonneaud, et aperçu rapide Blanluet. – V. aussi BLANLUET, Le commissionnaire, un établissement stable du commettant ?, Dr. fisc. 2010. Étude 79, no 3). Une société étrangère peut également disposer d'un établissement stable à travers sa filiale dès lors qu'elle exerce, dans une installation fixe d'affaires mise à sa disposition par celle-ci, tout ou partie de son activité (CE 12 mars 2010, req. no 307235, Sté Luxembourg, RJF 5/2010, no 465 ; BDCF 5/2010, no 53, concl. Olléon).

Le schéma ci-dessous résume le paragraphe 5 de l'article 5 :



A l'inverse, si l'on est en présence d'un représentant indépendant, agissant pour son propre compte, on estime que la société algérienne ne dispose pas d'une exploitation propre à l'étranger.

2- Le représentant indépendant

A la lecture du paragraphe 6 de l'article 5 de la convention Modèle de l'OCDE¹, nous pouvons retenir qu'une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un Etat du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier ou d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant. Autrement dit, une personne ne constituera pas un établissement stable de l'entreprise pour le compte de qui elle agit que si : elle est indépendante de l'entreprise, à la fois juridiquement² et économiquement³, et elle agit dans le cadre ordinaire de son activité lorsqu'elle agit pour le compte de l'entreprise. L'indépendance d'une personne par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise. Si les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à un contrôle général de celle-ci, par exemple, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise⁴. En principe, un agent peut être considéré comme indépendant dans les circonstances suivantes : il agit en son nom propre, quelle que soit la dénomination sous laquelle il se présente (courtier, commissionnaire, etc.), il n'a pas de lien de subordination avec l'entreprise pour le compte de laquelle il agit. Cet agent est normalement responsable devant l'entreprise qu'il représente pour les résultats de son travail, sans être soumis à un contrôle de la façon dont il effectue ce travail ni à des instructions de cette entreprise⁵. Le représentant indépendant a une personnalité professionnelle distincte et est imposable personnellement sur les résultats de son activité professionnelle. C'est pourquoi l'entreprise d'un Etat contractant qui effectue

¹ - « 6) Le paragraphe 5 ne s'applique pas lorsque la personne qui agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant exerce dans le premier État une activité d'entreprise comme agent indépendant et agit pour l'entreprise dans le cadre ordinaire de cette activité. Toutefois, lorsqu'une personne agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée, cette personne n'est pas considérée comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe en ce qui concerne chacune de ces entreprises ».

En tant que le paragraphe 7 de l'article 5 stipule que : « Le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou soit contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant, ou qui y exerce une activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre ».

² - Cas du représentant qui traite avec une clientèle qui lui est propre, qui n'engage que sa responsabilité, qui n'est pas lié par un contrat de travail, mais par un contrat de services.

³ - Cas du représentant rémunéré par une commission et prenant lui-même en charges ses frais.

⁴ - OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, op.cit., n.38, p. 103.

⁵ - *Ibid.*

des opérations par l'intermédiaire d'un courtier, par exemple, ne peut être imposée dans l'autre Etat contractant à raison de ces opérations si le courtier (représentant indépendant) agit dans l'exercice normal de ses activités. Les conséquences fiscales sont exactement opposées à celles dégagées pour les représentants dépendants : le choix entre les deux formules représente donc un intérêt majeur. En conséquence, les bénéfices résultants d'opérations réalisées à l'étranger ne sont pas imposables en Algérie à l'impôt sur les bénéfices des sociétés lorsqu'ils ont été effectués dans le cadre d'un établissement stable, ou par un représentant dépendant de l'entreprise. Mais, l'ensemble des bénéfices tirés par une entreprise algérienne de son représentant indépendant à l'étranger est imposable en Algérie. Par contre, les entreprises étrangères qui effectuent en Algérie des opérations par l'intermédiaire de tel représentant échappent à l'impôt en Algérie dès lors qu'elles ne peuvent être réputées exercer personnellement une activité en Algérie.

Rappelons, qu'une entreprise ne peut avoir un établissement stable dans un Etat, juste qu'elle y effectue des opérations par l'intermédiaire d'un agent indépendant. Le paragraphe 7 de l'article 5 de la convention Modèle de l'OCDE précise que le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou soit contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant ou qui y exerce son activité (que se soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre. Cette disposition vise le cas des filiales, qui selon les commentaires du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ne constituent pas un établissement stable de la société mère. D'ailleurs, elle concerne également les sociétés faisant partie d'un groupe multinational¹. Cette disposition ne constitue pas pour autant une présomption contraire irréfragable. « Si une société contrôlée n'est pas, du simple fait de ce contrôle, constitutive d'un établissement stable de la société qui la contrôle, il n'est pas exclu qu'elle puisse néanmoins être considérée comme telle pour autant qu'elle remplisse les critères définis par les paragraphes 1 ou 5 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE »².

¹-Bulletin officiel des finances publiques du 12/09/2012, Direction générale des finances publiques, France, p.4. <http://bovip.impôts.gouv.fr/bovip/>

² -*Ibid.*

Il est généralement admis que l'existence d'une filiale ne constitue pas en soi un élément impliquant que la filiale soit un établissement stable de la société mère, ceci résulte du point de vue fiscal que la filiale constitue une entité juridique indépendante. Le principe de l'indépendance juridique des sociétés-filles n'interdit pas à une filiale d'être un établissement stable de sa société mère lorsqu'elle remplit les conditions de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE¹.

En vertu des paragraphes 1 et 5 de l'article 5, une société mère peut cependant être considérée, comme disposant d'un établissement stable dans un Etat où une filiale ayant d'une installation d'affaires. Ainsi, tout espace ou local appartenant à cette filiale qui constitue une installation fixe par l'intermédiaire de laquelle une société mère exerce ses propres activités constituera un établissement stable de la société mère². Par ailleurs, en vertu du cinquième paragraphe de l'article 5, une société sera considérée comme ayant un établissement stable dans un Etat au titre des activités que sa filiale mène pour son compte si cette filiale possède et exerce habituellement le pouvoir de conclure des contrats au nom de la société mère sous réserve des paragraphes 4 et 6 du même article ci-dessus³. Les mêmes principes s'appliquent à toute société faisant partie d'un groupe multinational⁴. La détermination de l'existence d'un établissement stable, selon les paragraphes 1 ou 5 de l'article 5, doit cependant intervenir de manière différente pour chaque société du groupe. En effet, l'existence dans un Etat d'un établissement stable d'une société du groupe ne sera pas pertinente pour déterminer si une autre société du groupe a elle-même un établissement stable dans cet Etat⁵. Dans tous les cas l'établissement stable est considéré comme indépendant fiscalement, c'est-

¹ -DANIEL de Vries Reilingh, *op.cit.*, 2012, p. 130.

²-La filiale française d'une société étrangère ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant de la société étrangère et si elle exerce habituellement en France, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de celle-ci. CE, sect., 20 juin 2003, n° 224007, interhome AG : Dr.fisc. 2004, n° 30-36, comm. 657, note P. Masquart. Jean Lamarque, Olivier Négrin et Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, 2^e édition, LexisNexis, 2011, p. 951.

³ -Si la filiale exerce une activité à caractère préparatoire ou auxiliaire et si elle constitue un agent indépendant ne peut être considérée comme un établissement stable. V. paragraphes 4 et 6 de l'article 5.

⁴-Les locaux appartenant à une société qui est membre d'un groupe multinational peuvent être mis à la disposition d'une autre société du groupe et peuvent constituer un établissement stable de cette autre société.

⁵ -OCDE, *op.cit.*, n°41, p. 106.

à-dire ses bénéficiaires sont calculés comme s'il était une entreprise distincte de celle dont il dépend¹.

A ce propos, on peut s'interroger sur l'existence du principe de source dans les conventions fiscales. Ces dernières adoptent le principe de territorialité dans l'article 7 qui est le corollaire de l'article 5 précité. L'article 7 de la convention conclue entre l'Algérie et la France stipule que : « *Les bénéficiaires 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, les bénéficiaires de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables à cet établissement stable* »². Donc, lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre Etat contractant, les autorités de ce dernier Etat doivent se poser, avant d'imposer les bénéficiaires de l'entreprise, la question suivante : l'entreprise a-t-elle dans leur pays un établissement stable ? L'existence d'un établissement stable doit s'apprécier en fonction de l'article 5 et même des définitions apportées par l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE sur la notion « *d'entreprises d'un Etat contractant* ». Cette dernière précision fait apparaître clairement la nécessité d'identifier un résident fiscal au sens du droit interne de ce même Etat contractant. Dans ce sens, les commentaires du Modèle OCDE renvoient également au droit interne³. Selon l'article 7 les bénéficiaires d'un établissement stable font l'objet d'une imposition exclusive dans l'Etat où l'établissement stable est situé⁴. Il fallait, donc une détermination de la part de bénéficiaires appartenant à cette installation. Le calcul de cette imposition se fait conformément à la législation de l'Etat où l'établissement stable est situé après la déduction des dépenses exposées aux fins

¹ -Le paragraphe 2 de l'article 7 de la convention fiscale de l'OCDE stipule que : « *Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activités dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable les bénéficiaires qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable* ».

² - La convention fiscale conclue entre l'Algérie et la France, J.O.R.A. n° 24 du 10 avril 2002, p. 7.

³ - l'article 3 de la convention Modèle de l'OCDE indique que « Au sens de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente : ... Les expressions « entreprise d'un Etat contractant » et « entreprise de l'autre Etat contractant » désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre Etat contractant... ».

⁴ -V. l'alinéa 1 de l'article 7 de la convention Modèle de l'OCDE.

poursuivies par cet établissement stable. Ce qui est exigé par l'alinéa 3 de l'article 7 de la convention conclue entre l'Algérie et l'Allemagne qui affirme que : « *Pour déterminer les bénéfices 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'Etat où est situé cet établissement stable, soit ailleurs* ». A ce sujet, l'alinéa 4 de ce même article ajoute : « *S'il est d'usage, dans un Etat contractant, de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition du paragraphe (2) n'empêche cet Etat contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage ; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes contenus dans le présent article* »¹. En contrepartie, les bénéfices non rattachables à un établissement stable font l'objet d'une imposition exclusive dans l'Etat de résidence de la société et la liquidation de l'impôt est effectuée selon la législation de ce dernier Etat². Dans l'affirmative ; c'est-à-dire en cas d'existence de l'établissement stable, la deuxième question qui se pose : quels sont éventuellement les bénéfices sur lesquels cet établissement doit être imposé ? Selon le paragraphe 2 du même article (article 7), l'établissement stable doit être traité comme une entreprise distincte pour la détermination des bénéfices imputables à cet établissement. C'est-à-dire lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce une activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, les bénéfices de cet établissement stable ne sont pas calculés sur la base du montant total reçu par l'entreprise, mais sur la seule base des revenus imputables à l'activité réelle de l'établissement stable pour ces ventes ou cette activité.

L'article 7 précité prévoit les règles de partage des bénéfices des entreprises, entre un établissement stable et son siège. Et plus précisément, les bénéfices sur lesquels cet établissement doit être imposé. Néanmoins, sa rédaction était quelque peu discutable.

¹ - La convention entre l'Algérie et l'Allemagne 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, JORA n°33 du 22 juin 2008, p. 3.

² - J.CASIMIR et M.CHADEFAUX, *op.cit.*, p. 234.

L'OCDE dans ses commentaires estime qu'il n'entre pas dans les détails et ne présente pas de réelle nouveauté lorsqu'il est adopté par l'OCDE¹.

Depuis dix ans, l'OCDE a travaillé sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables. Les économistes ont mis un rapport sur le sujet, qui s'est légèrement affranchi de la façon dont l'article 7 était écrit².

Cet article doit être lu en relation avec l'article 9 du Modèle³ afférent aux relations entre les entreprises associées, dont il traite des ajustements de bénéfices qui peuvent être effectués à des fins fiscales lorsque des transactions ont été conclues entre des entreprises associées. Le premier paragraphe de cet article stipule que les autorités fiscales d'un Etat contractant peuvent, pour calculer l'impôt payable par des entreprises associées, rectifier la comptabilité des entreprises. Les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent que lorsque des conditions spéciales ont été convenues ou imposées entre les deux entreprises. Cette rectification peut entraîner une double imposition économique, du fait que l'entreprise d'un Etat contractant dont les bénéfices sont redressés sera imposée sur un montant de bénéfice au titre duquel son entreprise associée de l'autre Etat contractant aura déjà été imposée. Le deuxième paragraphe prévoit que, dans ces conditions, l'autre Etat contractant procédera à un ajustement approprié de façon à supprimer la double imposition. Ce paragraphe ne spécifie pas la méthode à utiliser pour effectuer l'ajustement. Les pays membres de l'OCDE appliquent des méthodes différentes pour assurer dans ces cas le dégrèvement. Si la convention

¹ -OCDE, *Modèle de convention fiscale concerne le revenu et la fortune*, 5^{ème} éd, Paris, 2008, p. 129.

² -Chambre de commerce et d'industrie de Paris, *Nouveautés fiscales 2009*, p. 23.

³ -L'article 9 de la convention Modèle de l'OCDE mentionne que : « 1) *Lorsque : a) une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant, ou que*

b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise de l'autre Etat contractant et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

2) Lorsqu'un Etat contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet Etat-et impose en conséquence-des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre Etat contractant a été imposée dans cet autre Etat, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier Etat si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre Etat procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des Etats contractants se consultent».

bilatérale ne comporte pas des dispositions telle qu'elle est figurée au paragraphe 2 de l'article 9, et par conséquent, elle est limitée aux celles prévues au paragraphe 1, qui ne fait le plus souvent que confirmer des règles plus ou moins similaires des législations internes, cela montre que les Etats contractants entendent faire entrer la double imposition dans le champ d'application de ladite convention¹.

Les conventions établies sur le Modèle OCDE ne reprennent que deux des trois critères dégagés par l'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées, et qui sont ceux de l'établissement et du représentant, tous deux regroupés sous une même expression : celle de l'établissement stable. La notion de cycle commercial complet est donc, absente du principe de territorialité tel qu'entendu par le droit conventionnel². Les trois critères utilisés par l'article 137 du CIDTA et même par le système fiscal français ne constituaient en réalité qu'une variation sur un même thème, selon la forme que prenait l'activité à l'étranger. Ils permettent de soumettre les bénéfices à l'IBS ou bien à l'IS ou de les exclure de l'assiette imposable. Les critères généraux de l'établissement stable énumérés par la convention Modèle semblent efficaces et pris clairement dans 99% des conventions fiscales bilatérales. C'est pourquoi, il n'en demeure pas moins qu'un autre critère « le cycle commercial complet » subsiste. En effet, ce critère tend à trouver une certaine pertinence à l'échelle internationale avec l'essor du commerce électronique.

Si le principe de rattachement d'un bénéfice à un Etat nous paraît clair concernant le commerce traditionnel, il soulève, en revanche une difficulté certaine concernant son application au commerce électronique³.

Chapitre 2 : Les critères spécifiques en matière de commerce électronique

La fiscalité repose sur un certain nombre de principes fondamentaux qui sont totalement ébranlés par le commerce électronique¹. Ce commerce constitue un défi de

¹ -OCDE, *op.cit.*, p. 339.

²-C.TOUZET, *op.cit.*, p. 22.

³ -*Ibid.*, p.14.

l'économie moderne. Il rencontre certaines difficultés mais demeure extrêmement prometteur. Par sa nature mondiale et dématérialisée, le commerce électronique soulève une importante question de territorialité pour savoir quel pays est en droit d'imposer les bénéfices de ce commerce. La répartition de l'assiette imposable ramène à la notion d'établissement stable. Or, peut-on localiser un service immatériel ?

Classiquement la fiscalité a toujours été fondée sur un élément territorial, car le droit de lever l'impôt est originellement un attribut de la souveraineté nationale. Au contraire, le commerce électronique est par essence planétaire ; il ne connaît pas les frontières². Il connaît certaines spécificités telles la non-localisation des activités et le rôle des plateformes³ qui la distingue du commerce traditionnel, ces spécificités posent de nouvelles difficultés à la fiscalité traditionnelle ce qui implique l'existence d'une fiscalité spécifique. Par ailleurs, les entreprises du numérique pratiquent, comme plusieurs autres, une optimisation fiscale agressive⁴, ce qui rend l'adaptation du cadre fiscal actuel nécessaire⁵.

La législation fiscale applique le principe de l'imposition d'une société dans l'Etat où les bénéfices sont réalisés. De plus, lorsque l'activité de cette société est poursuivie par un établissement stable situé dans un autre Etat, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans cet autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable. La question se pose donc, de la possibilité d'appliquer de notion d'établissement stable dans le contexte de l'internet et du commerce électronique ? L'interprétation à l'égard de ce commerce de la définition actuelle de l'établissement stable donnée par les conventions a soulevé certaines questions. Deux grandes problématiques se posent : d'une part le lieu de taxation ; car les transactions sont électroniques et les serveurs peuvent être positionnés n'importe où.

¹-La fiscalité directe du commerce électronique (approche internationale), Revue fiscalité européenne et droit international des affaires, n° 1999/4, p. 50.

² -La fiscalité numérique apparaît comme la nouvelle fiscalité du 21^{ème} siècle : à nouvelles assiettes, nouveaux impôts.

³ - La non-localisation des activités : les entreprises de cyber espace proposent des services à distance l'intermédiaire d'internet, leur localisation est complexe, utilisant la propriété intellectuelle. Le rôle de plateforme : des entreprises telles que facebook ; pour améliorer le service de publicité où elle tire leur revenus, elle cherche à attirer le maximum d'utilisateur sur leur plateforme, notamment dans le cas d'un offre à un accès gratuit.

⁴ - Optimisation fiscale : consiste, pour un particulier ou une entreprise, à chercher toutes les possibilités pour payer moins d'impôts, elle aura pour but d'appliquer les règles fiscales sans se mettre en infraction avec les lois fiscales en vigueur.

⁵ - Julia Charrié et Lionel Janin, *Fiscalité du numérique*, La note d'analyse, n°26 du mars 2015, pp. 2 et 3.

D'autre part, la matière imposable. S'il n'y a pas d'établissement stable, donc rien ne peut être taxé. La question, est de savoir si la simple utilisation de matériel informatique situé dans un Etat pour effectuer des transactions en ligne dans ce même Etat peut constituer un établissement stable ? Et de savoir si les concepts et outils classiques de taxation des activités économiques sont adaptés au développement du commerce électronique ? Le chapitre comporte deux sections, la première est relative à la définition du commerce électronique et la deuxième est relative à l'imposition de ce commerce.

Section 1 : Définition du commerce électronique

Le commerce occupe une place très importante dans l'économie mondiale, comparable à l'industrie. Le commerce électronique, constitue peut-être la transformation la plus radicale connue par les nations depuis la révolution industrielle. Le développement très rapide d'internet et des technologies de l'information et de la communication (TIC) apporte au commerce électronique une nouvelle dimension, puisqu'il permet théoriquement de toucher le marché mondial à moindre coût¹. Les nouveaux moyens d'échanger des informations et d'effectuer des transactions commerciales ont transformé, à de nombreux égards, l'organisation sociale et économique. Ces technologies modernes sont combinées, notamment par le biais de l'Internet, pour relier entre elles des millions de personnes dans le monde entier.

Sous-section 1 : Concept de commerce électronique

Le commerce électronique a fait l'objet de plusieurs définitions. Plus loin on évoque les plus pertinentes d'entre elles. L'Association française du Commerce Electronique (AFCEE) et l'Association française de la Télématic Multimédia (AFTEL), donnent du commerce électronique une définition restreinte et une autre définition plus extensive. Dans la définition restreinte le commerce électronique désigne l'ensemble des échanges commerciaux dans lesquels l'achat s'effectue sur un réseau de télécommunication. Le commerce électronique recouvre aussi bien la simple prise de commande que l'achat avec paiement, et concerne autant les achats de biens que les

¹-ابراهيم بختي، التجارة الإلكترونية- مفاهيم واستراتيجيات التطبيق في المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص.39 و40.

achats de services, qu'ils soient eux même en ligne (service d'information, logiciels, jeux, ...) ou non. D'une telle définition on peut comprendre que le commerce électronique s'opère de deux manières différentes :

- Le commerce électronique direct : dans ce cas, la prise de commande, le paiement et la livraison se font en ligne sans passer par les réseaux traditionnels de vente. Les produits et les services vendus sont intangibles et peuvent être soit des informations, des logiciels, des produits de loisirs, etc¹.

-Le commerce électronique indirect : dans ce second cas, la prise de commande et le paiement s'effectuent en ligne, alors que la livraison se fait par l'intermédiaire des réseaux traditionnels de livraison à savoir, la logistique, la poste ...les produits vendus sont tangibles et ne peuvent pas généralement être livrés directement comme dans le cas des services ou des informations. C'est-à-dire la transaction met en œuvre pour partie une interaction électronique et pour partie des modes de distributions classiques². Comme l'achat d'une voiture en ligne dont la livraison est matérielle.

Dans la définition extensive, on peut inclure dans le commerce électronique l'ensemble des réseaux y compris ceux dans lesquels une entreprise ne fait que présenter ses produits, la commande s'effectuant hors ligne. La définition la plus large admet que le commerce électronique est toute activité utilisant une forme de communication électronique dans l'inventaire, l'échange, la promotion, la distribution ou le paiement de biens ou de services³.

Parmi les grands instruments du commerce électronique on peut distinguer : le téléphone, le télécopieur, la télévision, les systèmes de paiement et l'internet. Par ces instruments on donne un sens large au commerce électronique, car le sens restreint fait référence au commerce par l'internet ou par d'autres réseaux. On peut passer des commandes par téléphones et on les paie avec une carte de crédit. Ce commerce n'est donc pas né avec l'apparition de nouveaux instruments tels que l'internet. L'internet est un outil beaucoup plus polyvalent que tous les autres instruments du commerce électronique⁴.

¹- Comme la vente, par exemple, d'un logiciel directement téléchargé sur l'ordinateur de l'utilisateur.

²-Santiago Cavanillas Mugica, Commerce électronique : le temps de certitudes, Cahiers du Centre de Recherches Informatique et Droit, Bruxelles, 2000, p.151.

³ -OMC, *Le commerce électronique et le rôle de l'OMC*, 2000, p.5. http://www.wto.org/french/special_study. Consulter : le 04/03/2016 à 18 :00.

⁴ -*Ibid.*

Selon la définition de l'OCDE, le commerce électronique ou e-commerce en anglais, est "la vente ou l'achat de biens ou de services, effectués par une entreprise, un particulier, une administration ou toute autre entité publique ou privée, et réalisé au moyen d'un réseau électronique". On distingue :

-L'échange électronique entre entreprises, souvent appelé B to B (acronyme anglais Business to Business) ; il concerne les transactions électroniques entre deux ou plusieurs entreprises.

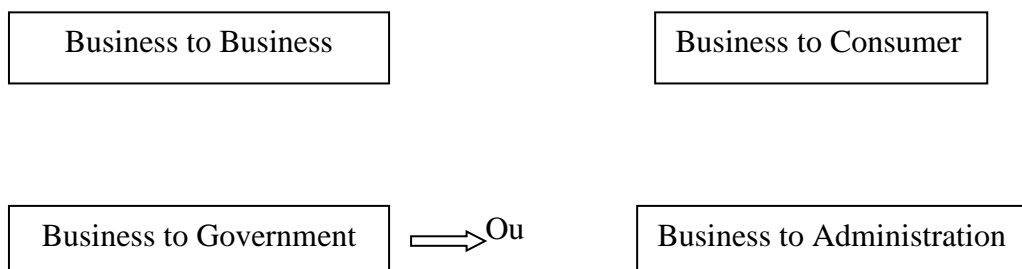
-le commerce électronique à destination des particuliers, ou B to C (Business to Consumers). Il s'agit de sites web marchands, comme les transactions entre les entreprises et les consommateurs¹ ; ce type d'échange est sans doute l'aspect le plus viable du commerce électronique car il permet au consommateur d'acheter directement sur internet des biens et des services à usage personnel.

-le commerce électronique entre particuliers, ou C to C (Consumer to Consumer). Il s'agit de sites web permettant la vente entre particuliers (immobilier, bourses, annonces, échanges...);

-l'échange électronique entre les entreprises privées et le gouvernement, souvent appelé B to G (Business to Government) ou B to A (Business to Administration)².

Selon ces définitions, le commerce électronique est comme l'ensemble des échanges électroniques liés aux activités commerciales. Il recouvre toute opération de vente de biens et de services via un canal électronique.

Les types de commerce électronique selon les définitions citées ci-dessous :



¹-Parmi les principaux biens et services vendus par internet aux particuliers, on peut citer : les biens culturels, comme les livres, CD et DVD, le matériel informatique, comme PC, hi-fi, le secteur du tourisme et des loisirs, séjours, voyages, etc.

² -<http://www.ladocumentationfrançaise.fr>

Sous-section 2 : Les transactions de commerce électronique

Alors qu'en 1991 l'Internet comptait moins de 3 millions d'utilisateurs dans le monde et n'était pas encore utilisé pour le commerce électronique. On estime qu'en 1999, 250 millions d'utilisateurs ont eu accès à ce réseau et qu'environ un quart ont effectué des achats en ligne sur des sites de commerce électronique, pour une valeur d'environ 110 milliards de dollars¹. En 2015, le e-commerce continue de progresser, les commandes électroniques B to B représentent 18% du montant total des ventes. « Le secteur de voyage d'affaires est celui où la part du commerce électronique est la plus élevée (53%) »².

On peut distinguer trois étapes principales dans le commerce électronique. La première étape est celle de l'échange d'informations préalable à l'achat qui comprend notamment la publicité, la qualité et la localisation des produits. La seconde étape est celle de l'acte d'achat qui comprend la commande et le paiement. La dernière est celle de la livraison du bien ou du service sur lequel porte la transaction.

Il existe différentes formes de commerce électronique selon les modes de livraison des produits et services ; on peut distinguer donc, entre un commerce électronique direct et indirect. Il faut noter que dans cette distinction et en matière d'imposition, il est plus facile de contrôler une transaction et d'arracher des éléments de preuve si elle donne lieu à une livraison matérielle ; que si elle met en œuvre la commande, le paiement et la livraison par un moyen électronique³

En Algérie, il est prématuré de parler d'un véritable commerce électronique en raison des obstacles qui interdisent son développement rapide. Ce commerce se heurte par une réglementation qui n'est pas très développée en ce domaine et par des systèmes bancaires inadéquats, et même d'un paiement électronique juteux, car il n'est adopté qu'en 2018⁴. En réalité, il est impossible de réaliser des transactions en ligne sans la

¹ -OCDE, Le commerce électronique : conséquences et défis pour la politique économique, 2000, p. 213, <http://www.oecd.org/fr/eco/perspectives>.

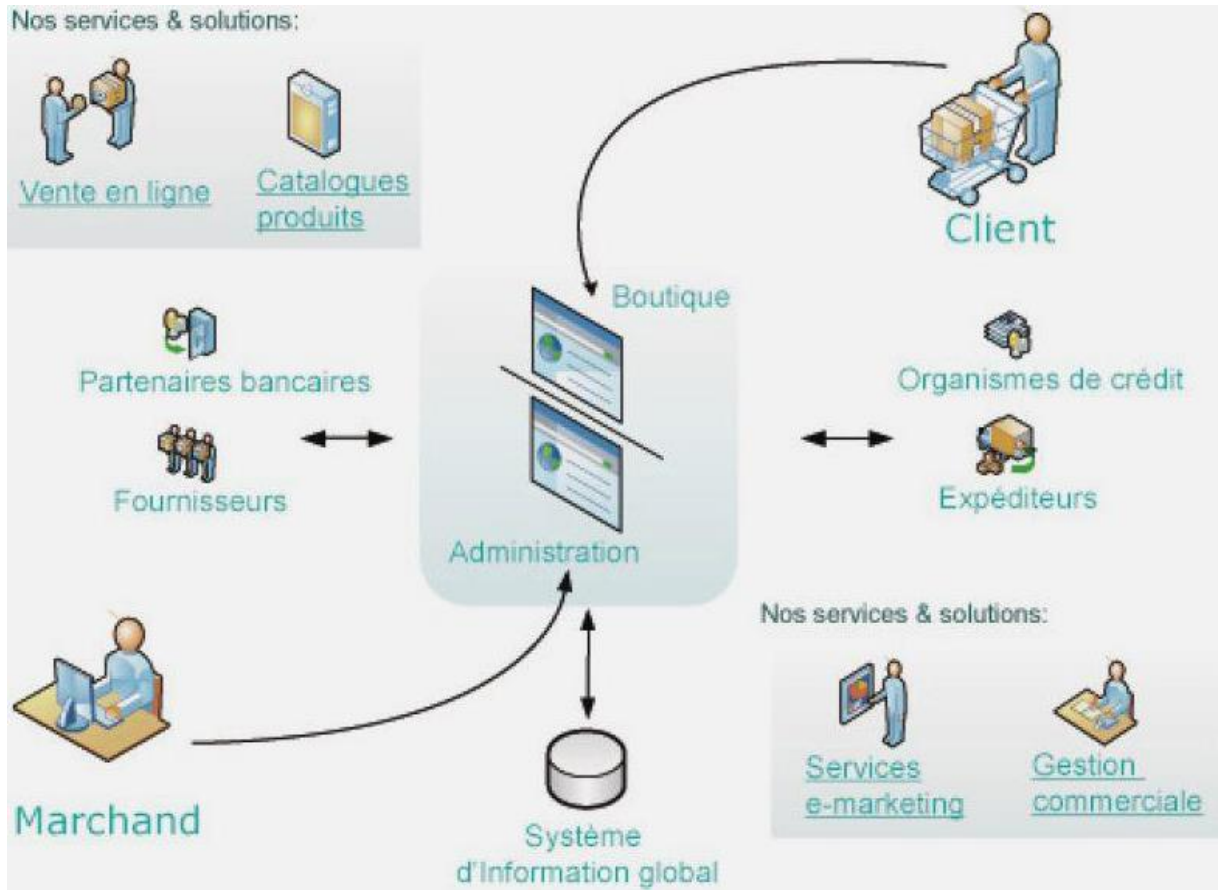
²-<http://www.journaldunet.com/ebusiness/commerce/1164732-marche-les-transactions-electroniques-btob/>

³ - Santiago Cavanillas Mugica, *op.cit.*, p. 152.

⁴ -La loi n° 18-05 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique, JORA n° 28 du 16 mai 2018, p. 4.

possession d'une carte de crédit, et l'Algérie ne dispose pas encore un marché développé de cartes de crédit.

Le schéma suivant explique les transactions s'effectuent au réseau :



Source : Othmane Baghdad, Solution E-business en Algérie, mémoire pour l'obtention de diplôme de master en télécommunications, université Aboubekr Belkaid, Tlemcen, 2012, p.28

Section 2 : L'imposition en commerce électronique

Qu'il soit direct ou indirect, le commerce électronique soulève des questions essentielles en matière de fonctionnement de régimes fiscaux actuels, qu'il s'agit soit de l'imposition des bénéfices des sociétés, ce qui nous intéresse, soit celle de la consommation privée¹.

¹ -Roger G. Lanou, Réformer les règles de juridictions d'imposition pour le commerce électronique, un bref aperçu comparatif des problématiques en droit burkinabé et français, jurisoctoriat n°8, 2012, p.76. Consultable sur : http://www.jurisoctoriat.net/pdf/numero8/aut8_LANOU.pdf

Les autorités fiscales ont un rôle à jouer pour réaliser ce potentiel. Elles doivent instaurer un climat fiscal dans lequel le commerce électronique puisse être florissant, en tenant compte de l'obligation de disposer d'un système fiscal juste et prévisible qui fournit les recettes requises pour combler les exigences légitimes des citoyens en matière de services fournis par l'Etat¹.

L'objet de la transaction de commerce dont il est question consiste en la fourniture d'informations ou plus généralement de l'immatériel. En effet, les opérations étant dématérialisées, elles réduisent toute tentative de traçabilité. Toute présence physique est superflue². Ce qui pose plusieurs difficultés en matière de l'établissement de l'impôt. Les concepts utilisés d'une façon habituelle, tels que ceux de source de revenu ou de résidence du contribuable, perdent de leur utilité puisqu'ils restent inapplicables. Dans ce contexte, Jean-Claude Martinez écrit en préface d'un ouvrage que « l'impôt est une institution terrienne qui a besoin de contribuables sédentaires et enracinés. Or, avec le commerce électronique, les contribuables sont nomadisés »³. Ce commerce soulève par ailleurs un certain nombre de questions importantes, de façon générale comme dans le cas spécifique des procédures de vérification comptable et fiscale. Par ailleurs, deux grands courants pensés se heurtent : l'un s'oriente vers la non imposition du e-commerce (les Etats-Unis)⁴ et l'autre vers l'imposition des transactions effectuées en ligne. En effet, si les opérations électroniques sont soumises à l'impôt, cela pose un autre problème : quel cadre fiscal pour les activités électroniques ? Quels sont les objectifs et les enjeux de taxation dans un monde numérique ? Les règles sur lesquelles est fondée la fiscalité du commerce traditionnel peuvent être appliquées au commerce électronique surtout quand d'une façon réaliste l'impôt n'a jamais laissé échapper une activité lucrative ?⁵ Pour répondre à ces questions, l'étude est répartie en deux sous-sections ; la première est relative au défi pour l'administration fiscale et les

¹ -<http://www.oecd.org/fr/ctp>

² - C.TOUZET, *op.cit.*, p. 27.

³ - HUET Frédéric, *La fiscalité du commerce électronique*, Litec, 2000. Cité par C.TOUZET, *op.cit.*, p.27.

⁴ - Les Etats-Unis et dans plusieurs déclarations au plus haut niveau estiment que l'Internet devait être un espace sans imposition. V. Xavier Linant De Bellefonds, *Le droit du commerce électronique*, Presses Universitaires de France, 2005, p.37.

⁵ - Xavier Linant De Bellefonds, *Le droit du commerce électronique*, Presses Universitaires de France, 2005, p.37.

travaux de l'OCDE et la deuxième comporte l'application du critère de l'établissement stable au commerce électronique.

Sous-section1 : Un défi pour l'administration fiscale et les travaux de l'OCDE

La fiscalité constitue un aspect essentiel du développement du commerce électronique. Elle s'impose comme une préoccupation majeure de l'Etat et des entreprises tant nationales qu'internationales. Les responsables politiques et les fonctionnaires chargés de la fiscalité ne peuvent pas se permettre de perdre de vue cet élément à mesure que la nature du commerce électronique et son champ d'application continuent à se modifier et à se développer.

La perception de l'impôt¹ direct repose d'une part, sur la possibilité pour les administrations fiscales de définir le territoire sur lequel doit s'effectuer la taxation et d'autre part, sur la détermination de la fraction du revenu attribuable à cette présence. Les pertes potentielles pour les États sont énormes.

Le e-commerce représente un enjeu capital en termes politiques, économiques et juridiques², il pose aux autorités fiscales un défi³. Bien qu'il porte des opportunités d'amélioration des services dont bénéficient les contribuables, il présente des défis d'ordre juridique⁴. Les deux caractéristiques fondamentales de ce commerce que sont la virtualité des sites et l'immatérialité des biens⁵ et même la dématérialisation des activités peuvent poser le problème de la localisation et l'identification des parties. Cette situation pose la question des règles de territorialité applicables.

Les Etats peuvent trouver dans les systèmes fiscaux existants des moyens de soumettre ce genre de commerce au prélèvement fiscal. Mais les transactions

¹- L'impôt est la source principale de financement de l'Etat et l'instrument essentiel de la politique économique et sociale des pays à travers le monde.

²-GHARBI Najib, Le contrôle fiscal des prix de transfert, l'Harmattan, Paris, 2005, p. 57.

³- Marie-Antoinette COUDERT et Daniel Arthur LAPRÈS, *Quelle fiscalité pour le commerce électronique ?* Revue de droit fiscal, n°46 du 12 novembre 1997, p. 1.

⁴- RAKOTOMALALA ZONIAINA FITAHIANA, *Etude sur la fiscalité du commerce électronique : enjeux et perspectives*, Mémoire de fin d'Etudes, Ecole Nationale d'Administration de Madagascar, 2012, p. 45.

⁵-Rapport annuel de l'OCDE 2007, OCDE, p. 56 et 57.

numérisées sont difficiles à réguler et à contrôler¹. Rappelons que l'impôt algérien est gouverné par le principe de territorialité. Seuls sont soumis à l'impôt algérien les bénéfices réalisés par les sociétés en Algérie², quel que soit le lieu d'implantation de leur siège. La question qui se pose donc, est ce que les moyens existants ou les régimes d'impositions sont-ils véritablement adaptés au e-commerce ? Du point de vue du droit interne, et si on revenant à l'article 137 du CIDTA, le premier critère utilisé est celui d'exercice habituel d'une activité à caractère industriel, commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable. Il paraît que cet alinéa est peut-être applicable même au e-commerce. Il y a des gens effectuant des opérations par voie d'Internet d'une façon habituelle. Mais par une lecture attentive dudit alinéa ; on trouve que le législateur prévoit que la réalisation des bénéfices doit être sous forme des sociétés. Il stipule donc une présence matérielle.

S'agissant le droit français et selon l'article 209 du CGI français ; la notion d'exploitation en France recouvre trois critères pour accorder le droit d'imposition à l'Etat français : l'établissement stable, le représentant et le cycle commercial complet. Les deux premières approches supposent une présence physique en France ; pour la première d'une installation matérielle permanente dotée d'une certaine autonomie, et pour la seconde, de la présence en France d'une personne physique ou morale³. Toutefois, le critère d'une présence matérielle d'un établissement en France est relatif en droit interne⁴ car il s'apprécie différemment selon que la société étrangère exploite en territoire français par la voie d'un établissement ou la voie d'un cycle commercial complet. En ce dernier cas d'exploitation, l'aspect matériel est considérablement moins marqué⁵. En effet, le droit interne met en avant des critères de présence tangible sur le territoire, rarement vérifiés dans les activités numériques⁶. En droit conventionnel, des critères analogues sont stipulés dans les conventions fiscales. Selon ces conventions une société résidente d'un Etat contractant n'est considérée comme possédant un établissement stable dans l'autre Etat contractant qu'à la condition qu'elle ait une

¹ - C.Marie-Antoinette et D.LAPRÈS, *op.cit.*, p. 1.

² -Article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées.

³ - COLLIN Pierre et COLIN Nicolas, *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, Rapport au ministre de l'économie et de finances, janvier 2013, France, p. 67.

⁴ - Si la présence matérielle est relative en droit interne, elle est nettement affirmée en droit conventionnel, car ce dernier n'utilise pas le critère de cycle commercial complet.

⁵ - N.MELOT, *op.cit.*, n°522, p. 262.

⁶ - P.COLLIN et Nicolas COLIN, *op.cit.*, p. 67.

présence matérielle sur le territoire de cet Etat¹, cet établissement suppose la présence tangible de locaux ou de personnes. Tout comme le droit fiscal interne, le droit fiscal international est donc inadapté à la nature des activités dans le commerce numérique².

En Algérie, la vente en ligne est encore à ses premiers balbutiements, au regard des pays avancés ou encore dans des pays voisins³. Outre les entreprises algériennes ne peuvent accéder facilement au monde numérique à cause de la marginalisation de l'Algérie dans les activités liées aux technologies de l'information et de la communication⁴. On ne peut pas parler d'un réel commerce algérien en ligne du moment où la loi qui le régit n'existe que récemment⁵. L'Algérie n'a toujours pas légiféré dans le domaine d'internet en ce qui concerne les opérations s'effectuer au WEB. Mais il existe un texte réglementaire relatif à la codification d'inscription au registre du commerce⁶. D'ailleurs, parmi les causes de retard algérien en commerce électronique le système bancaire non compatible ; système de paiement traditionnel et le retard de transmission. Même dans les codes fiscaux algériens on ne trouve aucune disposition portant spécifiquement sur les activités du e-commerce. L'administration fiscale algérienne n'a pas davantage émis de directive générale ou spécifique pour indiquer quelles sont les modifications législatives qui s'imposent ou quelles sont les

¹ - N.MELOT, *op.cit*, n°525, p.263.

² - Pierre COLLIN et Nicolas COLIN, *op.cit*, p. 68.

³ - Le e-commerce au Maroc et en Tunisie a atteint des niveaux appréciables par rapport à l'Algérie. En effet, les pouvoirs publics desdits Etats ont procédé à la promulgation d'une panoplie de lois et réglementations régissant ce commerce. En outre, dans les pratiques du e-commerce en Tunisie, le paiement électronique s'effectue soit par la solution de paiement par carte bancaire de la société monétique Tunisie et/ou la solution de paiement e-Dinar de la poste tunisienne. En ce sens, v. Guide du promoteur de projets de commerce électronique, Direction du développement du commerce électronique et de l'économie immatérielle, République tunisienne Ministère du Commerce et de l'Artisanat, 2009, p. 4.

⁴ - O.BAGHDAD, *op.cit*, p. 33.

⁵ - La loi n°15-04, Cependant, il existe des règles législatives et réglementaires régissant la signature et la certification électronique, il s'agit :

- La loi 2000-03 du 05 août 2000 fixant les règles générales relatives à la poste et aux télécommunications ;
- Loi n° 05-10 du 20 juin 2005 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-58 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code civil ;
- Décret exécutif n° 07-162 du 30 mai 2007 modifiant et complétant le décret exécutif n° 01-123 du 9 mai 2001 relatif au régime d'exploitation applicable à chaque type de réseaux, y compris radioélectriques.
- Décret exécutif n°09-410 du 10 décembre 2009 fixant les règles de sécurité applicables aux activités portant sur les équipements sensibles ;
- Arrêté interministériel du 13 octobre 2011 fixant les conditions et les modalités d'acquisition, de détention, d'exploitation, d'utilisation et de cession des équipements sensibles.

⁶ - L'Eco n°61/ du 1^{er} au 15 mars 2013, *op.cit*, p. 27.

dispositions à appliquer dans le cadre législatif actuel. La promotion du commerce électronique pose un défi pour le système actuel des impôts et taxes existant ainsi pour la direction générale des impôts.

L'Algérie est dans l'obligation de créer un nouveau cadre juridique pour être dans le rythme de développement de commerce électronique et même pour protéger d'une part, les utilisateurs des NTIC et d'autre part, protéger les biens publics contre les opérations numériques effectuées par les personnes qui échappent à l'impôt. Le rôle revient également aux autorités fiscales qui doivent promouvoir un environnement fiscal favorable dans lequel le e-commerce peut se développer.

Beaucoup administrations fiscales sont confrontées à un défi de continuité de collecter les impôts dans le cadre des transactions en ligne où il existe des techniques de cryptages et d'anonymat. Les contribuables peuvent ainsi échapper au contrôle de l'administration en cause, car ils peuvent cacher leur identité et leur adresse physique.

La question de l'imposition des transactions réalisées par le commerce électronique fait l'objet de nombreux travaux menés au niveau international, car le besoin des règles internationales est nécessaire pour que les administrations fiscales puissent continuer leurs missions pour diminuer l'évasion fiscale résultant des activités exercées en ligne. Les principes de base de la fiscalité numérique ont été établis lors de la conférence de l'OCDE de 1998.

Le comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE a pris les devants pour élaborer des travaux qui permettent de trouver des solutions aux difficultés posées par l'imposition des revenus résultants du commerce électronique¹. Le CAF est apparu comme le meilleur intermédiaire entre les Etats non seulement membres, mais également les Etats non membres de l'OCDE. Cette dernière organisa une conférence ministérielle à Ottawa (Canada) les 8 et 9 octobre 1998 intitulée : « un monde sans frontières » dont le but était de développer la coopération internationale pour encourager le développement du e-commerce et établir un cadre où les gouvernements, les consommateurs et les entreprises peuvent travailler ensemble pour lever les barrières et

¹ - N.MELOT, *op.cit*, n°579, p.289.

les incertitudes associées à ce mode de commerce¹. Le rapport du comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE fixe clairement les conditions cadres dites «d'Ottawa» sur la fiscalité du commerce électronique :

« La fiscalité du commerce électronique doit être basée sur les principes suivants:

- *Neutralité : La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Les décisions commerciales devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. De contribuables placés dans des situations similaires et effectuant des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires. Il s'agit donc de mettre une règle fiscale qui n'avantage aucune forme de commerce au détriment d'une autre.*
- *Efficienc e : Les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et les coûts administratifs pour les autorités fiscales devraient être réduits dans la mesure du possible.*
- *Certitude et simplicité : Les règles fiscales doivent être claires et simples à comprendre ; de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales avant une transaction, et savoir en particulier quand, où et comment l'impôt doit être déclaré.*
- *Efficacité² et équité³ : L'imposition devrait procurer le montant normal de l'impôt à la date voulue. Il convient de minimiser les possibilités de fraude et d'évasion fiscales tout en veillant à ce que les contre-mesures restent proportionnelles aux risques en cause.*
- *Flexibilité : Les mesures d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme d'évolution des techniques et des transactions commerciales »⁴.*

L'approche de l'OCDE est celle-ci : *« le challenge des autorités fiscales est d'adapter la législation ainsi que les procédures et les pratiques actuelles afin de surmonter toutes*

¹ -Mathieu SARTIAUX, *Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau internet*, Mémoire présentée en vue de l'obtention du grade d'ingénieur de gestion, Université Libre de Bruxelles, 2000, p.22.

²-Un impôt est efficace si son coût de recouvrement est faible, ainsi l'existence d'un système fiscal efficace repose sur l'existence d'un contrôle fiscal impartial et équitable afin d'éviter l'évasion et la fraude fiscales internationales. En ce sens voir : RAKOTOMALALA ZONIAINA FITAHIANA, *op.cit.*, p. 20.

³ - Le principe d'équité revêt une importance majeure en droit fiscal, le système fiscal doit s'assurer que chacun doit participer au financement des charges publiques selon sa capacité contributive.

⁴ - Source, OCDE, Rapport du comité des affaires fiscales, 2005.

les déficiences qui émergent de l'arrivée des nouveaux moyens de communication et de livraison de produits »¹.

Il ressort de ce rapport que les principes fiscaux existants peuvent être appliqués au e-commerce, ainsi qu'aucun nouveau type de taxation ne sera concédé à ce commerce pour permettre d'éviter toute discrimination entre les différentes formes de e-commerce ou avec le commerce conventionnel, et enfin malgré l'inexistence des frontières dans l'économie numérique, l'OCDE travaille pour les redessiner². Ainsi, les conditions d'Ottawa ont pour objectif de garantir, d'une part, les conditions de concurrence équitable sur un marché mondial, « et d'autre part, d'éviter des distorsions sur le marché en matière de fixation des prix et des coûts relatifs »³.

L'OCDE a institué en janvier 1999 un groupe technique consultatif dans le but d'imposer les bénéfices des entreprises en commerce électronique, le rapport final rendu en 2004 par ce groupe a présenté une série de modifications⁴ des règles de taxation pour les adapter au e-commerce⁵. Il était nécessaire de réaliser un compromis entre les Etats qui souhaitaient la création de nouveaux impôts et ceux qui soutenaient le développement sans e-commerce imposable. Toutefois, malgré le travail de ce groupe technique, il avait conclu « qu'il ne serait pas opportun d'entreprendre pour le moment de telles réformes »⁶. Donc, pour l'imposition du commerce électronique deux systèmes ont été proposés : le premier suggère que la taxation doit être spécifique (Bit Tax), et le deuxième adopte les règles de droit commun⁷.

En ce qui concerne l'Algérie, le passage au e-commerce peut constituer l'un des moteurs de relance pour l'économie algérienne car il peut permettre aux entreprises nationales de s'engager dans le marché international⁸.

Le monde d'aujourd'hui est un monde de rapidité et les opérations effectuées en ligne permettent aux sociétés de gagner des millions d'argents dans un bref délai. Une

¹ -Mathieu SARTIAUX, *op.cit.*, p. 21.

² -*Ibid*, p .16.

³ - R. ZONIAINA FITAHIANA, *op.cit.*, p. 21.

⁴ - Comme la proposition d'un nouveau lien d'établissement stable virtuel électronique.

⁵ - Philippe MARINI, Fiscalité du numérique, Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur la fiscalité numérique, du 27 juin 2012, n° 64, p. 30.

⁶ - Parmi les motifs donnés par le groupe technique : le commerce électronique ne justifie pas de rompre en lui-même avec les règles existantes. V.P.MARINI, *op.cit.*, p. 31.

⁷ - R.ZONIAINA FITAHIANA, *op.cit.*, p. 58.

⁸ -O.Baghdad, *op.cit.*, p.35.

stratégie doit être mise en œuvre pour organiser les opérations électroniques, car aujourd'hui ; la nouvelle économie se construit sur les nouvelles technologies de l'information et de la communication. C'est la vie économique qui prend de l'avance sur la réglementation et c'est tant mieux¹. Le législateur algérien n'a, à ce jour créé aucune règle fiscale relative à l'imposition du e-commerce, mais n'a pas, non plus, établi d'exonération d'impôt en faveur des transactions en ligne. Selon les dispositions fiscales algériennes, l'imposition ne frappe pas les personnes possédant la nationalité algérienne. Mais, elle concerne les contribuables, personnes physiques ou morales, ayant leur résidence ou leur source de revenus situées au sein de la souveraineté fiscale de l'Etat algérien. Pas trop loin de l'Algérie, la Tunisie a mis en place le cadre juridique d'exercice du e-commerce. Cependant, elle n'a pas encore envisagé les modalités d'imposition dans ce genre de commerce².

L'Europe, et plus précisément en 1996, a cherché la possibilité d'imposer les flux d'information sur internet, dénommé Bit Tax. La taxe en question constituait un sujet de discussion à cause de son caractère antiéconomique et donc contre-productif.

En France, une première initiative législative a été instituée par la loi de finances pour 2011 contenant une taxe sur les services de publicité en ligne à 1% du montant de la prestation. Mais par la suite, cette taxe a été supprimée sous l'argument que ne s'appliquant qu'aux annonceurs établis en France³ ; les travaux en matière d'imposition numérique ne s'arrêtent pas en France, le 27 avril 2011 est créé le Conseil national du numérique (CNNum) chargé des questions liées à l'économie numérique⁴. Ce conseil « estime que les revenus générés par quatre de ces acteurs (Google, iTunes, Amazon et

¹- L'Eco n°61/ du 1^{er} au 15 mars 2013, *op.cit.*, p.27.

² - Loi n° 2000-83 du 9 août 2000, relative aux échanges et au commerce électroniques, JORT, 2000, n° 64, pp. 1887 à 1892. Décret n° 99-2807 du 21 décembre 1999, portant création d'une commission ministérielle du commerce électronique ; Décret n° 2000-2331 du 10 octobre 2000, fixant l'organisation administrative et financière et les modalités de fonctionnement de l'agence nationale de certification électronique. Décret n° 2001-1667 du 17 juillet 2001, portant approbation du cahier des charges relatif à l'exercice de l'activité de fournisseur de services de certification électronique. Décret n° 2001-1668 du 17 juillet 2001, fixant les procédures d'obtention de l'autorisation d'exercice de l'activité de fournisseur de services de certification électronique ; Arrêté du ministre des technologies de la communication du 19 juillet 2001, fixant les caractéristiques techniques du dispositif de création de la signature électronique. Arrêté du ministre des technologies de la communication du 19 juillet 2001, fixant les données techniques relatives aux certificats électroniques et leur fiabilité. V. NEILA CHAABANE, *op.cit.*, p.20.

³ - P.MARINI, *op.cit.*, pp.14 et 15.

⁴ -*Ibid*, p. 18.

Facebook) oscilleraient entre 2.5 et 3 milliards d'euros en France, et que ceux-ci acquittent en moyenne 4 millions d'euros par an au titre de l'impôt sur les sociétés alors qu'ils pourraient être, si on appliquait le régime français, redevables d'environ 500 millions d'euros »¹. Ce sujet de l'impôt sur les sociétés illustre les difficultés qu'éprouvent les Etats à créer et à percevoir les impôts applicables aux transactions dématérialisées. La dématérialisation pose donc la question du lieu où sont créés les revenus, étant donné que le système algérien ou français en vigueur est basé sur le principe selon lequel les revenus sont imposés sur le territoire où ils y sont produits. M.Pierre COLLIN « conseiller d'Etat en France », et Nicolas COLIN « inspecteur des finances », ont remis le 18 janvier 2013 aux ministres de l'Economie et des finances, un rapport intitulé « Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique ». Ce rapport a analysé la délocalisation des bénéficiaires qui est pratiquée par certaines des entreprises de cette nouvelle économie². Parmi ces propositions, l'instauration d'une nouvelle définition de la notion conventionnelle de l'établissement stable. Vu que sa notion actuelle³ est considérée comme trop matérielle pour coller à la réalité du e-commerce⁴. Il propose également de s'attaquer au problème de l'impôt sur les sociétés pour rendre les dispositions à même d'imposer les activités étrangères exercées en France par l'internet. Cela pourrait être réalisé par une imposition basée sur le « cycle commercial complet ». En effet, dans un arrêt du 13 juillet 1968, le Conseil d'Etat a permis de rattacher à la France certains bénéficiaires, alors même qu'il n'y a ni établissement ni représentant⁵.

Les difficultés d'imposer en cyber espace augmentent au fur et à mesure de la croissance des opérations numériques. Devant cette situation et contrairement à la France, certains pays comme les Etats Unis ont exonéré le e-commerce de toute fiscalité nouvelle et de faire l'internet une zone d'échanges libre de taxes par « Internet tax freedom Act » de 1998 (ITFA). Ce texte exempte l'imposition, pour une durée de trois

¹ - *Ibid*, p. 23.

² - Rapport sur la fiscalité du secteur numérique, *Revue de droit fiscal*, n°4 du 24 janvier 2013, p. 1.

³ - V-art.5 de la convention Modèle de l'OCDE.

⁴ - Fredric TEPER, *Quelle fiscalité pour Internet ? Enjeux pour les Etats et les opérateurs*, *Revue de droit fiscal*, n°39, du 26 septembre 2013, p. 8.

⁵ - Le conseil d'Etat avait jugé, dans son arrêt du 13 juillet 1968, qu'une entreprise ayant son siège à l'étranger qui collectait des ordres d'annonces publicitaires auprès des utilisateurs localisés en France pour les y diffuser, exerçait un cycle commercial complet sur le territoire dudit Etat. Cité par P.MARINI, *op.cit.*, p. 244.

ans, à compter du 1^{er} octobre 1998, des transactions numériques réalisées aux Etats Unis, il interdit également l'application de taxes discriminatoires ou ayant pour effet une double imposition du e-commerce. Ce texte constitue une avantage notable pour beaucoup y compris les contribuables américains, mais cette loi concerne la création des taxes nouvelles, les taxes préexistantes n'étant pas concernées. Etant donné que la prohibition est limitée au seul prélèvement des impôts nouveaux¹.

L'OCDE est contre la position américaine ou celle du « Bit Tax » pour la raison que l'Internet ne devrait pas bénéficier d'un traitement fiscal privilégié ou être soumis aux règles de droit commun.

Contrairement à la fiscalité traditionnelle qui repose sur une identification précise des parties à des opérations qui l'ont effectuées ; dans la fiscalité du numérique les vérifications d'identités sont aléatoires. Il ne trouve souvent de traces des opérations qu'électronique. Même ces traces, commandes, factures, peuvent être falsifiées².

Pour le commerce électronique, la notion d'établissement stable est plus difficile à manipuler que pour des opérations classiques. La question donc de savoir si une simple utilisation, d'un matériel informatique situé dans un Etat dans le but d'effectuer des opérations commerciales en ligne, peut donner naissance à un établissement stable ?

Sous-section2 : L'application du critère de l'établissement stable au commerce électronique

La fiscalité internationale repose sur un concept de présence physique. Tel que l'imposition des personnes physiques qui se base généralement sur le critère de résidence. De plus, ses résidents peuvent être imposables dans un autre Etat lorsqu'ils y exercent une activité commerciale ou industrielle³. L'imposition dans l'Etat de résidence semble simple à réaliser car l'administration fiscale peut facilement contrôler l'identité des personnes résidentes. Les difficultés pouvant se poser dans le domaine fiscal à cause de l'extension du commerce électronique, surtout en matière de

¹ - Jean-Louis BILON, *Fiscalité du numérique*, Litec, n° 29, pp. 20 et 21.

² -Jean-Pierre LE GALL, *Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal*, *La Semaine Juridique, Entreprise et Affaires*, n° 5, 29 janvier. 1998, p. 2.

³ -J. LE GALL, *op.cit*, pp. 2 et 3.

localisation internationale des bases d'imposition¹. Dans l'environnement du e-commerce, il est facile de délocaliser les activités et de falsifier l'identité pour échapper à l'imposition. Selon le Modèle OCDE, les résultats réalisés par une entreprise résidente d'un Etat qui a créé un établissement stable dans un autre Etat sont imposables dans ce dernier Etat. La notion «d'établissement stable» qui est la règle qui détermine le droit d'un État d'imposer les bénéfices d'une entreprise d'un autre État dans le cyberspace est donc au centre de la réflexion. La question se pose de savoir si une entreprise qui réside dans un Etat et effectue des transactions en ligne par l'intermédiaire d'un serveur² situé dans un autre Etat, peut être considéré comme possédant dans le deuxième Etat un établissement stable, au sens de la définition donnée par l'article 5 du Modèle de la convention de l'OCDE³. Selon cette convention l'établissement stable existe dès que trois éléments sont réunis : l'existence d'une installation d'affaires, la fixité de cette installation, l'exercice d'une activité, en totalité ou en partie, par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires. Les activités numériques semblent, pour la plupart, rentrer dans les hypothèses du paragraphe 4 de l'article 5⁴. On pourrait, généralement, estimer que trois intervenants ou bien trois parties peuvent participer à une transaction numérique. Il s'agit, d'un fournisseur (l'entreprise qui vend le bien ou le service), l'utilisateur (le consommateur final) et l'intermédiaire qu'on pourrait l'interpréter comme étant le serveur⁵.

En matière de e-commerce, l'OCDE a considéré qu'un site Web⁶ ne pouvait pas être considéré comme un établissement stable, alors qu'un serveur le pouvait¹. Ce

¹-Hervé KRUGER, *La fiscalité d'internet et du commerce électronique*, Revue française de comptabilité, n°445, 2011, p. 30.

² - Le serveur -système de gestion de données capable d'opérer comme une entreprise autonome- permet de localiser les revenus tirés de l'activité commerciale en ligne. En ce sens voir : MARIE ANTOINETTE COUDERT et DANIEL ARTHUR LAPRES, *Quelle fiscalité pour le commerce électronique*, Revue de droit fiscal, Paris, novembre 1997, p.5. Une autre définition précise que : nous entendons par la notion de serveur « Tout ordinateur et matériel de stockage de données informatiques qui est utilisé pour la gestion et le stockage de fichiers de l'usage sur un réseau (p.ex. Internet) ». V. – M.SARTIAUX, *op.cit.*, p. 35.

³ - L'article 5 de la convention Modèle de l'OCDE définit l'établissement stable comme : « Une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ».

⁴ - comme l'entreprise qui limite l'exploitation de son serveur à la publicité.

⁵ -Stephen CROW, *Le commerce électronique : aspects de la fiscalité internationale*, Secrétariat des Nations Unies, 2^{ème} session, Genève, 10-14 septembre 2001, p. 21.

⁶ - Un site Web, est une combinaison de logiciels et de données électroniques. Il n'a pas d'emplacement qui puisse constituer une « installation d'affaires » car il n'existe pas des installations tels que des

dernier, sur lequel le site Web est hébergé et par l'intermédiaire duquel il est accessible, est un élément d'équipement ayant une localisation physique est cette localisation peut donc constituer une installation fixe d'affaires². Certains Etats comme la France et le Royaume-Uni ont contesté cette considération. La France a précisé celui-ci par une réponse ministérielle « qu'en aucun cas un serveur seul ne pourrait bénéficier de la qualification d'établissement stable »³. Mais, concernant le site Web, une distinction est proposée, par certains auteurs français, entre les sites Web hébergés sur des serveurs localisés dans l'Etat du client et les sites formés par de simples pages Web ouvertes aux consommateurs sans hébergement local⁴. Pour le premier cas, et pour que les sites hébergés⁵ soient considérés comme des établissements stables, il faut qu'ils soient dotés d'une autonomie conforme aux éléments constitutifs de ces établissements. Ceci ne peut-être réalisé que dans le cas où le serveur hébergé peut accomplir les opérations de ventes de biens et de services sans y recourir au serveur principal du fournisseur⁶. Par conséquent, et selon cette approche, un site peut être considéré comme établissement stable par la réunion de trois conditions : une localisation géographique par incorporation à un serveur matériel⁷ ; l'exercice des activités de vente ou de prestation de services d'une façon autonome et l'existence d'une certaine permanence. En tant que pour la cette dernière condition, lorsque la page Web qui n'est pas hébergée par un serveur de l'Etat où est situé le client et qui par laquelle un producteur propose des services par exemple, ne peut être considéré en aucun cas comme un établissement stable, parce que cette page éventuelle que le client utilisera n'a aucune permanence. Elle est imposable dans son Etat d'implantation physique. En effet, les deux approches précitées sont fondées sur une analyse des différents types d'implantation des sites. A l'époque et suite à une réponse du ministre de l'Economie, des Finances et de

locaux. V. OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et fortune, 2008, *op.cit.*, n°42.2, p. 107.

¹ -LAURENT CHAPPUIS, *Problématiques fiscales actuelles relatives au commerce électronique*, Conférence du 23 janvier 2013, commission européenne, Université Paris I, p. 3.

² - Mais ce serveur devra être situé à un endroit pendant un laps de temps suffisant pour devenir fixe. OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2008, *op.cit.*, n°42.2, p. 107.

³ - L.CHAPPUIS, *op.cit.*, p. 4.

⁴ - BILON JEAN-LOUIS, *op.cit.*, n°45, p. 35.

⁵ -« Il est fréquent que les sites Web soient hébergés par des serveurs distincts du producteur du service », V. JEAN-LOUIS BILON, *op.cit.*, n°47, p. 36.

⁶ - JEAN-LOUIS BILON, *op.cit.*, n°47, p. 36.

⁷ -Il est possible de dire que le site Web a une implantation matérielle (serveur) et une localisation géographique (le lieu du serveur), V. - JEAN-LOUIS BILON, *op.cit.*, n°47, p.36.

l'Industrie française à un député, le concept d'un établissement stable suppose une présence physique de l'entreprise sur le territoire. Le ministre a fondé sa réponse sur la notion de l'établissement stable donnée par l'OCDE. L'internet crée une nouveauté par la permission d'effectuer des transactions sans disposer nécessairement d'une telle présence. « *Il n'est pas possible, en l'absence d'une implantation physique sur le territoire, de considérer qu'elle dispose d'un établissement stable en France* »¹. Donc, soit la définition établie par l'OCDE peut être adaptée au e-commerce ou non. Il convient dans ce dernier cas de la modifier en abandonnant l'exigence d'une présence physique. En Europe, il est affirmé que les sites Web par lesquels s'exercent le e-commerce ne constituent pas des installations fixes d'affaires². Cette façon de voir est fondée sur le caractère immatériel de ces sites. En revenant donc aux propositions données par l'OCDE qui a distingué l'équipement informatique (le serveur), qui pourrait être installé sur un site, et les informations et les logiciels qui sont stockés ou utilisés par cet équipement, cette distinction aboutit aux résultats suivants : « *Un site internet en soi ne peut pas être un établissement stable ;*

Un serveur accueilli par un fournisseur de services Internet ne peut être considéré comme un établissement commercial stable si le fournisseur ne réalise pas de transactions par l'intermédiaire du serveur ;

Un serveur peut être un établissement commercial stable s'il appartient à une entreprise qui fait des transactions par l'intermédiaire du serveur ;

Les fournisseurs de services ne peuvent pas être des établissements stables des entreprises dont ils accueillent les sites »³. La distinction donc entre un site Web et le serveur sur lequel ce site est hébergé est importante car l'entreprise qui exploite le serveur n'est pas évidemment celle qui exerce son activité par l'intermédiaire du site Web⁴. Par exemple, une entreprise étrangère créée en Algérie un site en utilisant les moyens informatiques d'une société tierce qui lui assure l'accès auprès des utilisateurs.

En conclusion, le développement des ventes en ligne met à mal le concept d'établissement stable, sauf à développer un nouveau concept de présence virtuelle. Et

¹ -Rép. Min. à de Chazeaux, n° 15728 : JOAN 26 oct. 1998, p.5849, cité par JEAN-LOUIS BILON, *op.cit.*, n°48, p. 37.

² - JEAN-LOUIS BILON, *op.cit.*, n°47, p. 36.

³ - OCDE 2003, cité par PHILIPPE BARBET, TIC et commerce électronique : laboratoires de la libéralisation des échanges et des évolutions des règles d'imposition, Hal, 2007, pp.5 et 6.

⁴ - OCDE, n°42.3, p. 107.

partant, la difficulté consiste dans le fait que l'économie numérique n'a pas besoin de présence physique pour faire des transactions en ligne. Avec la définition actuelle donnée par l'OCDE de l'établissement stable, les bénéfices engendrés peuvent échapper à l'imposition. D'ailleurs, les normes fiscales actuellement en vigueur n'ont pas évolué au même rythme que les pratiques des entreprises notamment dans le domaine du commerce électronique. Ainsi, la définition actuelle de l'établissement stable donnée par l'OCDE ne permet pas l'imposition en Algérie par exemple des bénéfices des entreprises de l'économie en ligne. En effet, les règles de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ne sont pas adaptées au caractère immatériel de ce genre d'économie¹.

Aux termes de développement, il apparaît que les difficultés que soulève le e-commerce en matière de territorialité sont réelles. Car le principe de territorialité repose sur la notion de présence physique d'une personne morale ou physique dans le territoire d'un Etat. En effet, dans le monde virtuel, il semble difficile de localiser une transaction géographiquement. La définition de l'établissement stable n'apparaît plus jouer le rôle qui lui a été assigné avant l'apparition de ce commerce. L'imposition du commerce électronique est devenue nécessaire sur le plan économique, car son absence pourrait désavantager les entreprises traditionnelles qui payent leurs impôts.

Malgré les efforts engagés par l'OCDE et les aménagements apportés à son Modèle de convention pour la rendre compatible avec le e-commerce, plusieurs difficultés persistent à l'imposition électronique. Cela intervient notamment lorsque les Etats continuent à retenir comme critère d'imposition la résidence du contribuable ou la source de revenu ou les deux à la fois². Pour éviter qu'internet ne devienne un paradis fiscal au détriment du e-commerce, il est devenu nécessaire d'instaurer des règles totalement nouvelles spécifiques aux transactions sur le net, « c'est ce genre de considérations qui a fondé la proposition de *bit tax* »³. Il faudrait également créer un nouveau lien d'établissement stable virtuel et une nouvelle définition de notion conventionnelle de l'établissement stable.

¹-MICHAUD Patrick, *Etablissement stable virtuel et numérique : ou allons nous ?* Etudes fiscales internationales, mars 2013, p. 17.

² - FAYSAL DERBEL, Le contrôle fiscal des opérations internationales, Revue tunisienne de fiscalité, Sfax, 2007, p. 178.

³ - BILON Jean-Louis, *op.cit.*, n°45, p. 35.

Il faut admettre que le principe de territorialité n'est pas toujours facile à appliquer, « *en raison notamment de la difficulté qu'il y a à localiser exactement la matière ou l'activité imposable* »¹.

Conclusion de la première partie

Le législateur algérien, à l'instar du législateur français, a adopté le principe de territorialité « dit de source » dans l'imposition des bénéfices des sociétés. Cela veut dire que l'impôt doit être payé là où les bénéfices sont générés. On ne peut étudier ce principe sans connaître le champ d'application de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

L'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées a élaboré des critères de rattachement de bénéfices, où figure une insertion de l'adverbe « notamment » avant l'énonciation de ces critères. Cela suppose une lecture non restrictive des exemples. Par l'existence de ces critères le bénéfice est présumé réalisé en Algérie.

L'établissement stable qui n'est pas déterminé d'une façon claire dans l'article 137 précité, constitue à la fois un critère de source des bénéfices réalisés et une garantie suffisante pour l'Etat où se situe cet établissement. Ce qui mène cet Etat à appliquer les dispositions d'impositions de droit commun et non celles de la retenue à la source. D'ailleurs, l'établissement stable représente un critère commun entre le droit interne et le droit conventionnel.

On constate par une lecture attentive de l'article 137 précité, que le législateur algérien a élargi le concept du principe de territorialité, du fait, que le bénéfice est présumé réalisé en Algérie même en l'absence d'établissement stable. D'ailleurs, les sociétés étrangères doivent s'acquitter de l'IBS qu'elles possèdent ou non une résidence ou d'un siège social en Algérie.

En France, l'article 209-I du CGI consacre l'existence du principe de territorialité dans deux sources de normes parallèles en matière d'impôt sur les sociétés (IS). Cet article a utilisé l'expression d'une « entreprise exploitée » en France, ainsi que

¹ - L.TROTABAS et J-M COTTERET, *op.cit.*, p. 88. Cité par Dieudonné TONGA, *op.cit.*, p. 20.

l'attribution à la France du droit d'imposition par une convention internationale relative aux doubles impositions.

Les Modèles de l'OCDE ont également adopté le principe de territorialité, mais sans prendre le cycle commercial complet comme critère de rattachement. Ils conservent par conséquent, tant pour des raisons économiques que fiscales¹, les deux critères d'établissement stable et de représentant dépendant.

On a pu constater par le traitement de la première partie de cette thèse que le commerce électronique constitue un défi en vers les administrations fiscales. D'où la détermination du lieu de réalisation de bénéfices s'avère très difficile dans le monde numérique. Toutefois, l'Algérie n'a pas encore établi un régime pour l'imposition des revenus réalisés par des transactions numériques.

¹- Les critères d'établissement et de cycle commercial, permettent une répartition plus claire de la matière imposable entre les Etats contractants, en plus, le concept de ces deux critères est acceptés généralement au plan international.

Deuxième partie

La territorialité de l'IBS au rythme de la mondialisation économique

L'Algérie est réputée avoir adopté, en l'absence de convention fiscale, un principe dit de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, tel qu'il figure à l'article 137 du code des impôts direct et taxes assimilées, selon lequel l'Algérie est en droit d'imposer tous les revenus réalisés sur son territoire et uniquement sur ce territoire, qu'ils soient réalisés par des sociétés qui ont leur siège en Algérie ou hors du territoire national. Donc, le système fiscal algérien est marqué par le principe de territorialité en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés.

En droit fiscal algérien, le principe de territorialité est au fondement des mesures d'imposition à l'égard surtout des entreprises. Or, en matière d'impôt sur le revenu, c'est le principe de mondialité qui prend lieu. Cela veut dire que les personnes qui ont en Algérie leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus¹. Le champ d'application de cet impôt est fixé par référence aux notions de domicile fiscal ou de source du revenu. Les résidents en Algérie sont, en principe et en l'absence des conventions fiscales², passibles de cet impôt pour leur revenu mondial. Mais les personnes physiques non résidentes en Algérie sont soumises à cet impôt pour leur revenu de source algérienne³.

S'agissant des personnes morales, notamment ceux qui entrent dans le champ d'application de l'IBS, sont imposables à raison des bénéfices réalisés en Algérie. Mais, ces personnes cherchent parfois à étendre leur existence hors les frontières.

¹- Art.3 du CIDTA.

²- En présence des conventions fiscales, s'il existe un conflit d'imposition entre le droit interne et le droit conventionnel, il faut appliquer les règles conventionnelles qui ont, et selon la constitution algérienne, une autorité supérieure à celle de loi.

³- L'impôt sur le revenu global algérien (IRG) s'applique en l'absence de convention fiscale : aux personnes qui ont en Algérie leur domicile fiscal à raison de l'ensemble de leurs revenus ainsi aux personnes qui n'ont pas en Algérie leur domicile fiscal à raison de leurs revenus de source étrangère.

D'ailleurs, l'environnement économique actuel pousse les entreprises à chercher d'élargir leurs activités en dehors du territoire national. Cependant, cette situation peut entraîner le cas de double ou multiple imposition, notamment par l'application du principe de mondialité dans l'imposition des bénéfices réalisés, dont les Etats-Unis sont les précurseurs. Le principe de territorialité est en définitive inadapté aux conditions actuelles des entreprises, ce qui justifie la mise en œuvre de régimes dérogatoires. On ne peut donc parler sur l'effet de la mondialisation économique sur l'application du principe de source sans aborder la question de l'internationalisation des entreprises. Cette dernière accélère la mondialisation économique, d'autant que la mondialisation nourrit l'internationalisation.

À la dérogation du principe de territorialité il y a en effet le principe de la mondialité¹, par lequel les sociétés exerçant une activité dans un territoire seraient imposées sur l'ensemble de leurs bénéfices mondiaux, quelle que soit leur source². C'est un principe d'une obligation fiscale illimitée qui ne fait aucune référence à la nationalité du contribuable, ce dernier principe présente un certain nombre d'avantages. Il permet de réaliser la cohérence avec le système adopté pour les personnes physiques qui sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux. Il a aussi l'avantage d'être conforme au principe d'égalité devant l'impôt des entreprises : il n'y a pas de raison que des sociétés payent un volume d'impôt différent pour la simple raison qu'elles ont des établissements à l'étranger.

Cette deuxième partie intitulée la territorialité de l'IBS au rythme de la mondialisation économique, est composée de deux titres. Dans le premier, on traitera l'incidence de la mondialisation sur le principe de la territorialité. Cette mondialisation a comme incidence l'apparition d'un principe concurrent à celui de la territorialité, il s'agit du principe de la mondialité. L'incidence de la mondialisation économique se manifeste également dans l'introduction des nouvelles dispositions permettant l'existence des sociétés à l'échelle internationale.

¹ Le principe algérien est la territorialité et s'oppose au principe de mondialité.

² -MELOT Nicolas, Territorialité et mondialité de l'impôt étude de l'imposition des bénéfices de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaine, Thèse pour le doctorat en droit privé de l'Université Panthéon-Assas (Paris II), 2002, n°3, p. 2

Dans un deuxième titre, on s'efforcera à cerner les dérogations relatives au principe de territorialité. Ce principe applicable en Algérie et en certains pays comme Tunisie, Maroc, France... connaît un certain nombre de dérogations ou d'atténuations¹, qui résultent soit des conventions fiscales soit de dispositions légales particulières résultant de droit interne. Ces dernières dérogations on peut les regrouper en deux catégories, elles concernent d'un côté des dérogations en matière d'imposition du bénéfice distribué et en matière des charges déductibles afin d'améliorer la situation fiscale de l'entreprise et d'autre côté des dérogations destinées à ne pas dissuader les entreprises de travailler à l'étranger pour limiter la fraude et l'évasion fiscale internationales², c'est-à-dire de pénaliser les entreprises qui s'installent dans des pays à fiscalité privilégiée.

On constate que les dispositions conventionnelles prennent une grande place par rapport aux autres dérogations résultant de droit interne. D'ailleurs, le principe de territorialité est parfois inadapté aux opérations économiques à l'échelle international et d'autres fois, il constitue une autonomie juridique par rapports aux d'autres dispositions particulières législatives.

Généralement, les conventions fiscales adoptent dans leurs dispositions le principe de territorialité, mais ce dernier peut être dérogé dans le but d'éliminer la double imposition. Cependant, cette dérogation ne conduit à l'application du principe de mondialité que rarement, mais elle conduit à la non application du principe de territorialité.

¹- GHOUTHIERE Bruno, Les impôts dans les affaires internationales, 6^{ème} édition, Francis Lefebvre, 2004, n°339, p. 116.

² - B.GHOUTHIERE, *op.cit.*, n°340, p. 116.

Titre 1 : L'incidence de la mondialisation sur le principe de la territorialité

L'Algérie est considérée comme un pays qui exonère de l'impôt algérien tous les revenus de source étrangère notamment en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés. Cette méthode peut être particulièrement attrayante, puisqu'une telle exonération réduit effectivement l'impôt exigible et même elle encourage les sociétés et pour des raisons fiscales à l'implantation dans le territoire algérien. Contrairement aux entreprises individuelles¹ qui sont taxées sur le montant cumulé des bénéfices réalisés en Algérie et à l'étranger, les sociétés ne sont imposables que sur leurs revenus de source algérienne. Donc, pour les sociétés algériennes ou étrangères réalisant des bénéfices en Algérie sont soumises à une obligation fiscale limitée. Mais, ce principe connaît relativement une facette négative², il en résulte que les entreprises algériennes ne peuvent pas imputer les pertes et déficits se rattachant à une exploitation située à l'étranger sur leurs bénéfices réalisés en Algérie³.

Dans tous les systèmes fiscaux, il existe un système d'imposition territoriale des entreprises non résidentes⁴ ; parce que tous les Etats imposent les bénéfices que réalisent ces entreprises étrangères sur leur territoire. En effet, les Etats de la source

¹ -J.MALHERBE, *op.cit.*, p. 235.

² -D.GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 4^{ème} éd, LGDJ, n°762, p. 477.

³ - T.ZITOUNE, *op.cit.*, p. 165.

⁴ -D.GUTMANN, *op.cit.*, n°742, p. 458.

appliquent le principe de territorialité aux sociétés non résidentes¹ lorsqu'elles réalisent des bénéfices sur leur territoire. Les sociétés non résidentes en Algérie n'y disposent pas un siège social, peuvent réaliser des bénéfices au moyen des établissements stables².

Cependant, la spécificité de ce principe en droit algérien-ainsi qu'en droit français revient à la technique d'imposition des sociétés ayant leur résidence fiscale³ en Algérie ou bien en France. Car dans ce cas-là l'Algérie impose ces sociétés sur leurs résultats de source algérienne, ce qui rend ces sociétés soumises à une obligation fiscale limitée. Par conséquent, ces sociétés payent l'impôt, sauf preuve contraire, à un seul Etat, celui de la source.

Bien que l'Algérie a retenu ce principe, à l'inverse de la plupart des pays développés qui imposent leurs sociétés résidentes sur une base mondiale, elle ne l'applique pas d'une manière absolue. « *Le droit fiscal algérien prend parfois en compte la situation des entreprises sur le plan international, guidé tantôt par de bonnes intentions, tantôt par la méfiance* »⁴. Certes, et dans certains cas, l'Algérie applique exceptionnellement le principe de mondialité afin de pallier les difficultés résultants du principe de territorialité⁵. En effet, des régimes ont été instaurés pour améliorer le fonctionnement de l'entreprise.

¹ -Les sociétés non résidentes en Algérie n'y disposent pas un siège social, mais peuvent réaliser des bénéfices au moyen des établissements stables.

² - En dépit de l'existence du siège social à l'étranger, les bénéfices réalisés en Algérie sont soumis à l'impôt algérien s'ils ont rattaché à un établissement stable.

³ -La notion de résidence fiscale d'une société reste un concept flou en droit fiscal algérien, car l'article 3 du C.I.D.T.A traite le domicile fiscal des personnes physiques et il n'existe pas de texte équivalent concernant des personnes morales. En revanche, les conventions fiscales signées par l'Algérie y font référence en précisant qu': « *Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est situé* ». Cette définition utilise l'expression « toute personne », y compris donc une société. Ce qui confirme que la personne désigne également la société, on trouve que Ces mêmes conventions ajoutent que : « *Lorsque, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Etats contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat où son siège de direction effective est situé* ». Voir à titre d'exemple la convention fiscale conclue entre l'Algérie et la France, J.O.R.A. du 10 avril 2002, n°24, p. 3. C'est au code de commerce algérien qu'il faut se référer pour déterminer ce qu'entend par domicile, l'article 547 de ce code : « *Le domicile de la société est au siège social. Les sociétés qui exercent une activité en Algérie sont soumises à la loi algérienne* ».

⁴ -T.ZITOUNE, *op.cit.*, p. 166.

⁵ - Une société algérienne ne peut déduire, pour son imposition, les déficits de son établissement stable situé à l'étranger. V. T.ZITOUNE, *op.cit.*, p. 166

Les résultats fiscaux d'une société algérienne à l'étranger ne sont pas pris en compte dans la détermination du résultat fiscal en Algérie, cette spécificité connaît cependant des limites¹.

Aujourd'hui, nous sommes dans un monde qui change, la fiscalité fait en effet partie de ce changement. Or, la mondialisation a influencé sur les systèmes étatiques dans l'adoption du principe d'imposition (chapitre 1) comme il a influencé sur la délocalisation des entreprises (chapitre 2).

Chapitre 1 : L'apparition d'un principe concurrent : la mondialité

Malgré la relativité des frontières économiques à cause de la mondialisation, l'Algérie à l'instar de la France, a préservé ses frontières fiscales, par le maintien du principe de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Mais la plupart des Etats industrialisés (notamment les Etats-Unis, l'Allemagne², la Chine, le Japon) ont adopté un autre système, celui de la mondialité³. Ce système selon Daniel GUTMANN « repose sur l'idée qu'il n'existe pas de raison fondamentale d'opérer une distinction entre les personnes physiques et les sociétés »⁴. Selon le même auteur l'idée précitée constitue un argument en faveur du principe de mondialité, si les personnes physiques sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus, pourquoi ne pas appliquer la même règle pour les sociétés ? Il ajoute, que le principe de mondialité semble adéquat à une économie mondialisée en tant qu'il présuppose l'analogie fondamentale entre revenu local et revenu étranger ; pour les deux on applique des règles identiques⁵.

¹ -YELLES CHaouche Bachir, *Fiscalité internationale*, Cours de Master II, *op.cit.*, p. 24.

² - L'impôt sur les sociétés Allemand suit le principe de mondialité en droit interne mais bascule vers la territorialité en droit conventionnel.

³ -M.EL HADJI DIALIGUE BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : La réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse pour obtenir le grade de docteur en droit, 2011, Université Paris-Est, p.55.

⁴ -D.GUTMANN, *op.cit.*, n°746, p. 462.

⁵ - *Ibid*, n°746, p. 462.

Il faut en définitive aborder le sujet de la mondialité de l'impôt qui constitue un principe d'imposition dans plusieurs Etats du monde.

Parmi les grandes économies, on va prendre l'exemple des Etats-Unis qui assujettissent les sociétés américaines à une imposition mondiale. Mais, tout d'abord on va examiner ce principe d'une façon générale et sa relation avec le principe de territorialité.

Section 1 : Eléments de définition du principe de mondialité

Le recours au principe de mondialité s'effectue dans des cas précis, notamment dans celui de l'inadaptation de la territorialité aux opérations transfrontalières et particulièrement dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale¹. Dans ce contexte, le principe de mondialité peut prohiber les sociétés qui s'implantent aux paradis fiscaux de bénéficier des avantages tirés de ces paradis. De plus, l'établissement stable qui constitue un critère d'imposition conduit à l'application du principe de mondialité. Notamment, pour les Etats qui n'ont pas conclu des conventions fiscales. Certains Etats ajoutent à l'imposition des revenus de source nationale, l'imposition des revenus de source étrangère rattachables à un établissement stable².

Sous-section 1 : Le fondement du principe de mondialité

Il faut d'abord définir le principe de mondialité. En effet, conformément au principe d'imposition mondiale et, comme son nom l'indique, la société est imposée dans un Etat donné sur la totalité de ses revenus étrangers et nationaux³. C'est un principe d'universalité ou encore d'une obligation fiscale illimitée⁴. Cela veut dire que les sociétés résidentes dans un pays en appliquant ce principe sont taxables au titre de leur revenu mondial. Ce revenu englobe les résultats réalisés ainsi que ceux obtenus par leurs établissements stables situés à l'étranger. Les Etats qui adoptent ce principe prennent en compte la totalité des profits et des pertes réalisés par une même entreprise, quel que soit le lieu de son exploitation. Il en résulte que ce principe maintient -

¹ - V.MAHLER, L'article 209 du code général des impôts : un dispositif de lutte contre l'évasion fiscale dont les jours sont comptés, Mémoire présenté pour l'obtention du diplôme D.E.A « droit des affaires », Université Robert Schuman Strasbourg III, 2002-2003, p. 7.

² -N.MELOT, *op.cit.*, n°729.p. 356.

³ -N.GHARBI, *op.cit.*, n°84, p. 52.

⁴ -En plus de l'Etat de la résidence, le revenu est imposable également dans l'Etat de la source.

contrairement au principe de territorialité, l'unité juridique et économique entre le siège et sa succursale¹ quel que soit le lieu d'implantation de cette succursale². C'est pourquoi, la plupart des pays ont préféré ce principe à celui de territorialité en se fondant sur la notion de l'unité juridique de l'entreprise. De plus, si on prend l'exemple des opérations effectuées en Algérie, la plupart parmi celles-ci sont inséparables économiquement des opérations accomplies à l'étranger où elles sont régies le plus souvent par une seule comptabilité dont l'application du principe de territorialité peut paraître choquante³. Par ailleurs, ce système permet de réaliser la cohérence avec le système adopté pour les personnes physiques qui sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux.

Dans le cas d'une imposition mondiale, les assujetties personnes physiques ou morales, se trouvent imposées deux fois, une fois, dans l'Etat de résidence, et une deuxième fois dans l'Etat de la source. Il résulte de l'application du principe de mondialité une double imposition, auprès de l'Etat de résidence et celui de la source. Ce qui a conduit les Etats à conclure des conventions fiscales pour éliminer la double taxation qui peut s'effectuer selon deux méthodes⁴ : la méthode d'exemption⁵ et la méthode d'imputation. La première méthode est prévue par l'article 23 A du Modèle de (l'O.C.D.E et de l'O.N.U) « *la convention détermine les catégories de revenus pour lesquelles l'un des Etats possède un droit exclusif d'imposition. Sur ces revenus, l'autre*

¹ -Ce principe autorise la déduction des charges des exploitations situées à l'étranger d'une entreprise résidente.

² - N.GHARBI, *op.cit.*, n°4, p. 52.

³ - *Ibid*, n°95, p. 56.

⁴ -Toutefois, sur certains points, le Modèle O.C.D.E. laisse une certaine souplesse dans ces dispositions. Cela donne le droit aux pays membres de choisir par exemple, dans l'élimination de la double imposition entre l'application de la méthode d'exemption ou de la méthode d'imputation.

⁵ - La méthode d'exemption (ou de l'exonération) peut prendre deux formes : l'exemption intégrale (ou globale) et l'exemption avec progressivité (ou exemption avec taux effectif). On entend par exemption intégrale une exemption interdisant à un Etat d'imposer des éléments soumis à l'impôt dans l'autre Etat contractant. V. AYADI Habib, *Droit fiscal international*, Centre de publication universitaire, Tunis, 2001, n° 159, p. 109. Alors la convention détermine pour chaque impôt l'Etat concerné par l'imposition. Pour l'impôt sur la fortune, c'est à l'Etat d'implantation des immeubles que sera attribué le droit d'imposer ;

- Pour l'impôt sur les successions ce sera à l'Etat où a été ouverte la succession (le lieu de dernier domicile en principe) ;

- Pour l'impôt sur le revenu, c'est à l'Etat de résidence du contribuable ou l'Etat de la source de son revenu que sera attribué le droit d'imposer. En ce qui concerne l'exemption avec progressivité « elle est généralement appliquée dans l'Etat de résidence du contribuable. Quand cet Etat exonère les revenus imposés à l'étranger, il prend en compte ces derniers pour le calcul du taux d'imposition applicable aux revenus perçus dans son territoire ». V. S.AIS, *op.cit.*, p. 108.

Etat contractant n'a aucun droit d'imposition »¹. D'après cette méthode, le droit d'imposition sur les revenus (ou la fortune), est attribué exclusivement à l'Etat de la résidence du bénéficiaire de ces revenus, ou à l'Etat de la source des revenus (ou de la fortune). Il n'y a plus de double imposition puisque le revenu n'est imposé qu'une seule fois, dans un seul Etat.

La deuxième méthode celle de l'imputation² est prévue par l'article 23 b du Modèle de l'O.C.D.E (et de l'O.N.U), selon cette méthode les deux Etats signataires d'une convention peuvent percevoir un impôt sur le même revenu. Il en résulte un partage de la perception de l'impôt et non, comme dans la méthode d'exemption, un partage de la matière imposable. Par l'imputation, l'Etat de résidence déduit de son impôt exigible, un montant égal ou inférieur à l'impôt déjà supporté à l'étranger.

Sous-section 2 : Un compromis entre mondialité et territorialité

Il résulte du développement de l'économie mondiale des problèmes fiscaux internationaux, il s'agit des problèmes de double imposition, discrimination fiscale, fraude et évasion fiscales internationales. Ces problèmes qui sont nuisibles tantôt aux intérêts des contribuables, tantôt aux intérêts des Etats résultent également de la contradiction entre la mondialisation de l'économie et la souveraineté fiscale. Cette souveraineté qui confère à l'Etat une liberté d'adopter une législation sans tenir compte des dispositions fiscales existantes dans d'autres Etats.

L'existence des problèmes en matière fiscale a incité les Etats à rechercher les solutions. Cela s'est traduit par la conclusion des conventions fiscales internationales qui sont la résultante d'un compromis fiscal pour la plupart du temps entre l'Etat de la résidence et l'Etat de la source de revenu.

L'objet principal des conventions fiscales, qui sont la plupart du temps bilatérales, est l'élimination de la double imposition par les méthodes citées ci-dessus. Il faut rappeler que les problèmes de double imposition naissent, en principe, par l'application au même revenu des systèmes fiscaux différents. Dans cette perspective, on peut supposer qu'un Etat (A) applique une imposition basée sur le principe de mondialité, et

¹ - PIERRE Beltrame, *La fiscalité en France*, Hachette, 4^{ème} éd, Paris, 1995, p. 125.

² - Cette méthode connaît deux variantes : L'imputation intégrale (ou totale) et l'imputation ordinaire ou limitée. Pour plus de détails V. S.AIS, *op.cit.*, p. 110 et s.

un Etat (B) applique le principe de territorialité dans l'imposition des revenus réalisés. Si la conciliation entre ces deux Etats se termine par la conclusion d'une convention fiscale et que cette convention utilise la méthode d'exemption pour éliminer la double imposition, dans ce cas-là, la convention conclue peut maintenir le principe de territorialité ou bien celui de mondialité. En effet, lorsque la convention octroie à l'Etat de la résidence le droit exclusif d'imposer les revenus, elle préserve donc, le principe de mondialité. Et elle préserve le principe de territorialité dès lors qu'elle attribue ce droit à l'Etat de la source.

D'après Nicolas MELOT ces conventions fiscales jouissent d'un caractère mixte, cela veut dire qu'elles réunissent dans leurs dispositions les deux principes (territorialité et mondialité)¹. Par une lecture attentive des dispositions du Modèle de l'OCDE, on constate que ces articles attribuent, d'une façon générale, le droit d'imposition à l'Etat de résidence et parfois à l'Etat de la source. La convention limite en effet le droit de ce dernier Etat. Celui-ci est justifié par le même auteur, par le fait que la charge de l'élimination des doubles impositions repose sur l'Etat de résidence dès lors que l'imposition revient à la fois aux deux Etats contractants².

Parmi les grandes économies, les Etats-Unis assujettissent les sociétés américaines à une imposition mondiale, et cela avant la réforme fiscale de 2017. Cependant, les conventions fiscales conclues par les Etats-Unis leur réservent expressément une telle compétence ce qui n'est pas le cas des conventions conclues selon le Modèle de l'OCDE. Cet Etat présente un véritable exemple, il en est les précurseurs. Or, on trouve une variété d'impositions dans les Etats de l'Union, certains d'entre eux sont considérés comme des paradis fiscaux (Texas, Delaware), alors que d'autres constituent des « enfers fiscaux » (New York City)³.

Section 2 : Le principe de mondialité aux Etats-Unis : les précurseurs

Les Etats-Unis sont un Etat fédéral, sa fiscalité suit sa structure politique⁴. L'impôt américain comprend l'impôt fédéral sur le revenu¹, l'impôt fédéré, celui des

¹ -N.MELOT, *op.cit.*, n°85, p. 50.

² -*Ibidem*.

³ - A titre d'exemple une personne physique qui est un résident de New York paye l'impôt deux fois, au niveau de l'Etat de New York et au niveau de la ville de New York.

⁴ -Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, La fiscalité aux Etats-Unis, fiscalité étrangère n°11/6, Paris, p.1.

provinces ou des Etats, et parfois un impôt dû au niveau des collectivités locales. Autrement dit les américains doivent s'acquitter de trois catégories d'impôts : l'impôt fédéral, l'impôt fédéré² et l'impôt local. Toutefois, la pression fiscale diffère selon les Etats de l'Union, certains Etats comme le Texas, la Floride, le Nevada n'auraient aucun impôt sur le revenu, y compris les revenus des personnes physiques ainsi que des sociétés, alors que d'autres ayant une fiscalité assez lourde comme l'exemple de New York³. Les Etats-Unis qui sont membres de l'OCDE ont adopté le principe de mondialité comme plusieurs pays tels que le Mexique, l'Irlande, la Grèce la Corée du Sud, etc. Mais, il faut noter que les Etats-Unis ont connu une autre réforme fiscale qui a été entrée en vigueur le 22 décembre 2017 après la réforme de 1986. Cette réforme a pour objet de modifier certains aspects du système fiscal américain « jugé complexe et peu compétitive par rapport à celui des principaux partenaires commerciaux des Etats-Unis »⁴.

Avant de traiter le principe de mondialité, il faut d'abord poser la question suivante : quand on peut considérer une personne comme résident ou citoyen américain ?

Sous-section 1 : Les critères de rattachement au principe de mondialité

Les pays qui appliquent le principe de mondialité, certains d'entre eux prennent la résidence comme critère pour fonder leur imposition mondiale, d'autres prennent la nationalité et il y a également ceux qui accordent l'imposition selon ces deux critères. Généralement, on trouve deux critères de rattachement des bénéficiaires à un Etat quant' il s'agit du principe de mondialité.

Ce qui nous intéresse dans cette étude est la personne morale. Mais, on a également traité brièvement le cas de la personne physique. Cette personne qui nous permet d'accéder facilement aux critères relatifs aux personnes morales, qui paraissent parfois difficiles et complexes.

¹ - L'impôt fédéral sur le revenu est un impôt collecté par le gouvernement des Etats-Unis.

² - L'impôt fédéré : est un impôt propre à chaque Etat de l'Union.

³ - Ministère de l'économie des finances et de l'industrie, *op.cit.*, p. 1.

⁴ -GUILLAUME Glon, Marie-Hélène Pinard –Fabro et Shown Peck, *Une réforme fiscale américaine teintée de protectionnisme*, L'Agefi Hebdomadaire 8 février 2018, p. 30.

1-La nationalité

Avant la révolution du commerce international, la nationalité était considérée comme critère fondamental dans l'imposition des revenus réalisés, car la majorité de ces revenus étaient de source nationale, où le monde n'a pas encore connu un véritable mouvement des personnes ainsi que des capitaux et des activités. Toutefois, la nationalité comme critère de rattachement est aujourd'hui largement critiquée et de ce fait, il est très minoritairement retenu¹. Il est peut être injuste d'imposer les revenus d'un national non résident par son Etat alors que ce dernier n'a pas contribué à la réalisation de ses revenus. Or, ce critère qui relie une personne à un Etat n'implique pas seulement une appartenance à un territoire mais à un ordre juridique étatique. Certains auteurs comme Bernard CASTAGNEDE estime que la nationalité est peut être considérée comme source de « nuisances » pour le citoyen notamment lorsqu'il s'est implanté dans un Etat qui connaît des problèmes diplomatiques avec son Etat d'origine. De plus, ce dernier Etat peut rencontrer des difficultés lors du recouvrement des créances fiscales, notamment dans le cas d'absence d'une assistance administrative en matière de recouvrement entre l'Etat de la nationalité et l'Etat où le contribuable s'est établi. De même, la compétence exécutive de l'Etat est territoriale, ce qui incite plusieurs Etats à opter pour le critère de résidence².

Aux Etats-Unis et parmi les éléments qui différencient le système fiscal américain des autres systèmes fiscaux, est l'imposition de toutes les personnes portant la nationalité américaine quel que soit leur lieu de résidence. La constitution américaine dans sa section 1 stipule que : « *Toute personne née ou naturalisée aux États-Unis, et soumise à leur juridiction, est citoyen des États-Unis et de l'État dans lequel elle réside* »³. Donc, il n'existe que deux moyens pour devenir américain ; la naissance et la

¹ -N.MELOT, *op.cit.*, n°865, p. 420.

²- Si on prend l'exemple de France à titre comparative avec les Etats-Unis, on constate qu'avant la réforme de 1974 et plus précisément dans la loi de finances de 1959 il y avait une distinction dans l'imposition des personnes physiques de nationalité française de celles de nationalité étrangère. Par conséquent les individus français ont été taxés sur l'ensemble de leurs revenus, mais cette règle a été abandonnée. V. N.MELOT, *op.cit.*, n°880, p.427. En effet, pour les sociétés exploitées en France, soit nationales ou étrangère, le législateur français applique le principe de territorialité. Donc le législateur français ne prend pas la nationalité comme critère d'imposition. De même, la nationalité comme critère de rattachement est inapplicable en droit fiscal algérien.

³ -The XIV amendment to the Constitution of the United States of America was ratified in 1868. Voici le texte complet de la section 1 de la constitution américaine « *Toute personne née ou naturalisée aux Etats-Unis, et soumise à leur juridiction, est citoyen des Etats-Unis et de l'Etat dans lequel elle réside.*

naturalisation. Toutefois, le national américain qui décide de s'expatrier et renoncer à la nationalité américaine reste un redevable à l'impôt américain sur les revenus de source américaine pendant une durée de dix ans¹. Cette règle montre que les résultats qui suivent la perte de la nationalité sont rigoureux. Mais ce qui nous intéresse dans cette étude, la nationalité des personnes morales, en particulier les sociétés de capitaux. Les Etats-Unis d'Amérique ont adopté la nationalité comme critère pour appliquer le principe de mondialité sur les revenus des sociétés.

Pour définir la nationalité des personnes morales (sociétés, associations), les législations internes utilisent des critères différents tels que le siège social, l'immatriculation. Cependant, une partie de la doctrine fait distinction entre « allégeance politique » et « allégeance juridique »². La première forme d'allégeance, se manifeste lorsqu'une société qui possède la nationalité d'un Etat, son capital ou ses organes de gestion sont mis sous le « contrôle » de personnes physiques ou morales (ressortissants de cet Etat) qui y possèdent la majorité de ce capital. Pour la deuxième forme d'allégeance, elle existe lorsqu'une société est constituée conformément aux lois civiles ou commerciales de l'Etat où elle s'est installée. En droit fiscal c'est l'allégeance juridique qui est applicable.

Avant de préciser la nationalité des personnes morales par le droit américain, il convient de la déterminer selon le droit algérien, surtout que l'Algérie n'a pas conclu une convention fiscale, en vue d'éviter la double imposition, avec l'Amérique. Est-ce que la nationalité connaît des précisions différentes dans ces deux Etats ?

Le législateur algérien s'efforce de déterminer le concept de territorialité, mais il s'est abstenu de déterminer celui de la nationalité³. Par conséquent, il n'a pas déterminé la nationalité des sociétés, il s'est référé au domicile de la société à l'article 547 du code

Aucun Etat ne fera ou n'appliquera de lois qui restreindraient les privilèges ou les immunités des citoyens des Etats-Unis ; ne privera une personne de sa vie, de sa liberté ou de ses biens sans procédure légale régulière ; ni ne refusera à quiconque relevant de sa juridiction, l'égalité de protection des lois ».

¹ - Article 877 d'Internal Revenue Code (IRC), en français Code de Revenu Intérieur.

² - J.C.P.éd. dr.fis.int, n° 4-9-10-11, pp. 3 et 5.

³ - Puisque la société est produite en vertu de la loi, il fallait donc, déterminer le lien qui la relie avec le système juridique. La doctrine a utilisé des critères différents dans la définition de la nationalité, tels que le siège social, l'immatriculation des sociétés, le centre de décision, le contrôle.

de commerce, ce domicile est au siège social¹. En revanche, dans les conventions fiscales conclues par l'Algérie on trouve une définition du terme national. La convention conclue entre l'Algérie et l'Allemagne par exemple en vue d'éviter la double imposition a défini ce terme dans son article 3 comme suit : « *Le terme national désigne : en ce qui concerne la République algérienne démocratique et populaire, toute personne physique qui possède la nationalité algérienne ainsi que toute personne morale, société de personnes ou tout autre groupement de personnes constitués conformément à la législation en vigueur en République algérienne démocratique et populaire ; en ce qui concerne la République fédérale d'Allemagne, tout allemand au sens de la loi fondamentale de la République fédérale d'Allemagne ainsi que toute personne morale, société de personnes ou tout autre groupement de personnes constitués conformément à la législation en vigueur en République fédérale d'Allemagne...* »². Donc, pour que les sociétés possèdent la nationalité algérienne il faut qu'elles soient constituées conformément à la législation en vigueur en Algérie³. En revanche, la convention fiscale conclue entre la France et les Etats-Unis n'a pas défini le terme du national, mais elle a expliqué ce que désigne le terme société : « *toute personne morale ou toute entité qui est considérée, aux fins d'imposition, comme une personne morale* »⁴. Mais, la convention fiscale conclue entre les Etats-Unis et le Maroc a défini expressément ce que désigne le terme société américaine : « *L'expression*

¹ -« La doctrine a depuis longtemps estimé que cette règle s'impose en droit algérien avec son correctif nécessaire qui exige que ce siège soit réel ». En ce sens, v. M. TRARI TANI, *op.cit.*, p. 97.

² - Convention entre l'Algérie et l'Allemagne 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 12 novembre 2007, J.O.R.A n°33 du 22 juin 2008, p. 4.

³ - De même, le législateur français n'a pas défini la nationalité des sociétés, celle-ci est affirmée par le tribunal des conflits dans l'affaire Mayol Arbona. Tr. Des conflits affirme que : « *La nationalité des sociétés n'est définie par aucun texte général* », Tr des conflits, 23 novembre. 1959, « Mayol Arbona », Rev.crit.DIP 1960, p.180 note Loussouarn ;JDI 1961, p.442, note B.G.V. ; D. 1960, p.224, note R.Savatier. Dans cette affaire, une société espagnole, exerçant son activité commerciale en France, réclamait que la reconnaissance de sa nationalité étrangère afin d'éviter d'être assujettie à un prélèvement en France. La cour de cassation et les juridictions du premier et deuxième degré ont toujours appliqué le critère du siège social. Mais le tribunal des conflits a rejeté l'idée d'un critère unique applicable à la détermination de la nationalité des sociétés. A la lecture de cet arrêt, il semblerait que le Tribunal des conflits n'a fait allusion à aucun critère précis. L'enjeu de la nationalité des sociétés est de déterminer le rattachement d'une société à un Etat. En ce sens v. RABAI BOUDERHEM, La nationalité des sociétés en droit français, Université de Bourgogne, France, 2012, n°46, p. 53. Mais le Conseil d'Etat en réponse à ce tribunal estime que le siège social est un critère retenu dans la détermination de la nationalité des sociétés. V. CE, 22 février 1960, req. n° 24187, Mayol Arbona : Dr.fisc.1960, n°21, doct., concl. M.MARTIN.

⁴ - La convention franco-américaine du 31 aout 1994 modifiée par les avenants du 8 décembre 2004 et du 13 janvier 2009, p. 2.

« société américaine » ou « société des Etats-Unis » désigne une société créée ou organisée d'après la législation des Etats-Unis ou d'un Etat membre ou du district du Columbia, ou toute entité sans personnalité juridique considérée comme société américaine dans l'application de l'impôt des Etats-Unis »¹. De plus L'article 7701(a) de l'Internal Revenue Code (IRC) américain prévoit que le terme « société » inclut les associations, les sociétés anonymes et les sociétés d'assurance². Ce même article a distingué entre les sociétés nationales (domestic corporations) et les sociétés étrangères (foreign corporations). Les sociétés nationales sont celles créées ou organisées aux Etats-Unis ou en vertu de la loi des Etats-Unis ou la loi de n'importe quel Etat membre. Concernant les sociétés étrangères sont toutes les sociétés qui ne constituent pas une société nationale³ et sont qualifiées fiscalement comme telles lorsqu'elles n'ont pas été constituées ou organisées aux Etats-Unis. Donc, le législateur américain a défini la société étrangère par référence à la société nationale et il considère qu'une société peut devenir une société américaine dès lors qu'elle est formée en vertu du droit américain, ou créée aux Etats-Unis. Mais cette dernière disposition peut être manipulable par les fondateurs, parce qu'ils peuvent s'implanter dans un pays étranger afin d'échapper à l'impôt américain. La société américaine a pris le même sens aussi bien dans la législation interne que dans les conventions fiscales. Or, en droit américain il n'existe pas la règle d'hierarchie des normes. Le législateur américain n'est pas parti aussi loin que son homologue algérien, car ce dernier n'attribue pas la nationalité aux sociétés soumises au droit algérien. En effet, l'article 547 précité dispose que « les sociétés qui exercent une activité en Algérie sont soumises à la loi algérienne », donc cet article englobe les sociétés nationales et également les sociétés étrangères qui demeurent étrangères bien qu'elles soient soumises au droit algérien. Donc, il existe une distinction

¹ -Article 2 (e) de la convention signée à Rabat entre le Royaume du Maroc et les Etats-Unis, le 1 août 1977, dans le but d'éliminer la double imposition en matière d'impôt sur le revenu et d'empêcher l'évasion fiscale, ce même article a donné une définition à la société marocaine qui différencie du celle du société américaine : « L'expression " société marocaine " ou " société du Maroc " désigne toute personne morale ou toute entité, suivant la législation fiscale marocaine, est considérée comme une personne morale et est résidente du Maroc pour l'application de l'impôt marocain ». Royaume du Maroc, Bulletin Officiel, n° 3720 du 15 février 1984.

² -L'article 7701 du code de l'IRC(a) 3prévoit que : « The term corporation includes associations, joint-stock companies and insurance companies ».

³ -L'article 7701 de l'Internal Revenue Code (a) 4 et 5 successivement prévoit que : « The term domestic when applied to a corporation or partnership means created or organized in the United States or under the law of the United States or of any state or Territory». «The term foreign when applied to a corporation or partnership means a corporation or a partnership which is not domestic».

entre la nationalité et la loi applicable. La doctrine classique a utilisé la nationalité des sociétés pour déterminer la loi applicable aux sociétés commerciales¹. Mais, d'un point de vue juridique la société doit être liée à la loi nationale d'un Etat donné. De plus, on peut dire que la constitution de la société conformément ou en vertu de la loi en vigueur connaît une même application en droit américain et en droit conventionnel algérien². Alors que, dans une formule plus prudente le législateur français, dans l'article 1837 du code civil dispose que : « *La société dont le siège social est situé en territoire français est soumise à la loi française* ». A contrario, la société dont le siège social est situé hors de France, n'est pas soumise à la loi française. En partant, le critère d'attribution de la nationalité française diffère de celui retenu aux Etats-Unis. Si la France a adopté le critère du siège social, les Etats-Unis ont adopté celui de « l'incorporation »³.

Dans un but d'éviter l'évasion fiscale, les Etats-Unis soumettent les nationaux résidents à l'étranger au principe de l'« impôt citoyen » ou l'« impôt de citoyenneté ». En effet, tous ceux qui possèdent la nationalité américaine résidant à l'étranger doivent payer l'impôt. Ce principe est parmi les éléments fondamentaux qui caractérisent le système fiscal américain (US citizens)⁴. En Algérie par exemple les autorités fiscales ne suivent pas les algériens à cause de leurs citoyennetés.

Les personnes physiques étrangères résidentes des Etats-Unis et bien sûr les citoyens américains quel que soit leur lieu de résidence sont soumis à l'impôt sur le revenu⁵ à raison de leurs revenus mondiaux⁶. Soulignons que sont imposées sur la totalité de leurs revenus (nationaux et étrangers) non seulement les personnes portant la nationalité américaine mais également les personnes physiques résidant aux Etats-Unis.

¹ -R.BOUDERHEM, *op.cit.*, n°3, p. 15.

² - Pour les Etats-Unis d'Amérique V. l'article 7701(a) de l'Internal Revenue Code (IRC) et pour l'Algérie V. les différentes conventions fiscales.

³ - Une corporation, dont le mot vient du latin « corporari », est une personne morale instituée par une loi. Incorporation, est une forme particulière d'entreprise aux Etats-Unis ou en Royaume-Uni. Les sociétés incorporées se sont les sociétés créées ou organisées en vertu des lois des Etats-Unis ou d'un autre Etat membre, elles permettent de limiter la responsabilité de tous ses associés. Il existe en principe quatre types de sociétés aux Etats-Unis, il s'agit, « the C Corporation » ou la corporation générale qui est le type le plus répandu pour les entreprises de taille moyenne à grande, « the Close Corporation » ou la corporation fermé dont le nombre d'actionnaires est limité à 30, « the S Corporation » dont le nombre d'actionnaires est limité à 100 et la citoyenneté ou résidence américaine exigée des actionnaires et « the Limited Liability Company ». D'ailleurs, les pays anglo-saxons, les pays bas et la suisse préfèrent le critère de « l'incorporation ». En ce sens, v. M.TRARI TANI, *op.cit.*, p. 96.

⁴ -Marc BAUEN/Raphaëlle GANI, La fiscalité internationale des Etats-Unis, L.G.D.J, 2009, n°184, p.68.

⁵ - Internal Revenue Service (IRS) Aux Etats-Unis est l'agence du gouvernement qui collecte l'impôt sur le revenu et des taxes diverses, il fait partie du département du trésor.

⁶ - *Ibid.*

Le critère de la nationalité peut avoir une application simple du seul critère de résidence, notamment pour les personnes morales, car la résidence exige une localisation des sociétés sur un territoire, une localisation qui n'existe pas lors de la création des sociétés fictives.

2-La résidence

Le principe de mondialité est également connu comme un principe résidentiel, car plusieurs Etats qui appliquent ce principe prennent la résidence comme critère pour imposer les résidents sur leurs revenus de source nationale et étrangère, tandis que les non résidents ne sont imposés que sur leurs revenus de source nationale. En outre, il y a des pays qui imposent leurs citoyens même non résidents sur leurs revenus mondiaux.

Alors une personne étrangère qui est un résident des Etats-Unis est soumise à l'impôt américain à raison de l'ensemble de ses revenus de la même manière qu'au citoyen américain. Cependant, le non-résident est imposé sur les revenus de source américaine ainsi les revenus qui sont traités comme rattachables au commerce américain¹ ou une industrie en lien avec les Etats-Unis². Pour les personnes qui ne détiennent pas une carte verte (green card), les règles qui déterminent celles qui sont considérées comme des résidents ou des non-résidents à des fins fiscales se basent sur la présence physique (physical presence) de l'individu aux Etats-Unis. Généralement, une personne est considérée comme résidente américaine sous réserve des conventions internationales si elle possède une carte de séjour permanent « green card », si elle a séjourné aux Etats-Unis au moins 31 jours pendant l'année civile en cours et si le nombre total de sa présence au cours de ladite année et au cours des deux précédentes aux Etats-Unis est égal ou supérieur à 183 jours³. S'agissant des personnes morales, la détermination de leur domicile est moins complexe⁴ que celles des personnes physiques⁵. Néanmoins, le législateur américain n'a pas défini la résidence des sociétés, mais on trouve une utilisation du terme résidence au sein de l'Internal Revenue Code de 1939. L'article 231 de ce code se rapporte aux sociétés non résidentes (nonresident

¹ -Guide to U.S. Taxation of Foreign Investors, USA, 2008, p. 2.

² -M.BAUEN/R.GANI, *op.cit.*, n°201, p. 72.

³ -*Ibid*, p. 3.

⁴ -Pour être résident aux Etats-Unis il fallait également remplir les conditions d'au moins un test parmi les trois tests, il s'agit du test du : permanent residence ; substantial resident or cumulative presence.

⁵ - M.BAUEN/R.GANI, *op.cit.*, n°195, p. 71.1

corporations) et aux sociétés résidentes (resident corporations). En revanche, le code actuel de 1954, a ignoré ces expressions. On peut dire que l'expression résidence n'a aucun effet sur l'imposition des revenus des sociétés. Toutefois, les règlements¹ aux Etats-Unis ne disposent que les sociétés résidentes comprennent aussi bien les sociétés nationales « domestic corporations » que les sociétés étrangères « foreign corporations » qui sont engagées aux USA par le commerce ou les affaires². Généralement une société est considérée comme résident dans l'Etat dont elle est soumise à l'impôt en raison de son siège de direction, de lieu de l'incorporation³ ou de tout autre critère de nature analogue⁴.

Une personne morale peut être considérée en même temps comme résident des Etats-Unis et d'un pays étranger, selon les lois fiscales de chaque pays. Mais si cette personne réside dans un Etat avec le quel les Etats-Unis a conclu une convention fiscale, une disposition de cette convention peut régler le cas de double résidence et de faire cette personne résident de l'un des deux Etats contractants. Tel est le cas de la convention fiscale conclue entre les Etats-Unis et la France qui stipule dans l'alinéa 5 de l'article 4 : que : « *Lorsque, selon les dispositions des paragraphes 1 et 2, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Etats contractants, les autorités compétentes s'efforcent de trancher la question d'un commun accord, compte tenu du siège de direction effective de cette personne, de son siège social et de tout autre élément pertinent. A défaut d'un tel accord, cette personne n'est pas considérée comme un résident de l'un ou l'autre Etat contractant pour l'octroi des avantages de la Convention* »⁵. Les Etats-Unis ont conclu des conventions fiscales avec de nombreux pays, parmi ces conventions celle conclue avec le Canada qui établit une règle décisive selon laquelle une société réside dans le pays où elle a été constituée⁶. Bien que les Etats-Unis aient écarté la résidence comme critère pour imposer les bénéfices des sociétés, ils estiment comme, plusieurs Etats, que ce critère est retenu pour localiser le

¹ -Reg.& 1.861-2(a)(2).V. N.MELOT, *op.cit.*, bas de page n° 1441, p. 437.

² -N.MELOT, *op.cit.*, n° 895, p. 437.

³ -Le lieu de l'incorporation désigne en principe le lieu où les statuts sont enregistrés. En ce sens V. N.MELOT, *op.cit.*, n°888, p. 433.

⁴ -Doing business in the United States, A guide to the key taxes issues, US Inbound Tax Leader, 2014, p. 44.

⁵ - La convention franco-américaine du 31 aout 1994 modifiée par les avenants du 8 décembre 2004 et du 13 janvier 2009, p. 3.

⁶ -SUSAN FARINA et JASON SAFAR, *Patrimoine et fiscalité pour les particuliers et les sociétés privées*, n°2, 2013, PWC, Canada, p. 8.

lieu du siège de direction ou le siège social d'une entreprise. De surcroît, la détermination de la société et la résidence d'une société peut reposer sur un critère identique à celui du siège social. Généralement, l'Etat qui applique le principe de mondialité dans l'imposition des bénéfices des sociétés, soit par l'adoption du critère de résidence ou celui de la nationalité peut souhaiter éliminer les doubles impositions qui peuvent se produire.

Au sujet des activités effectuées par des étrangers, les Etats-Unis rattachent leur compétence en matière d'imposition en vertu du critère de la résidence d'une part, et d'autre part en vertu du critère de la source de revenu¹. « Afin d'assurer un maximum de ressources budgétaires »² et en ce qui concerne les personnes physiques, les Etats-Unis n'imposent pas les nationaux seulement mais aussi les résidents par l'application du principe de mondialité. Donc ils utilisent les deux critères : la résidence et la nationalité. Néanmoins, ce double critère est inutilisable lorsqu'il s'agit des personnes morales. Ce qui nous ramène à étudier l'imposition des sociétés américaines et étrangères.

Sous-section 2 : L'imposition des sociétés américaines et étrangères

Les Etats-Unis ont adopté le principe de mondialité dans l'imposition des bénéfices des sociétés³ ; mais à l'origine, ils appliquent un régime mixte qui se manifeste d'une part dans la taxation mondiale lorsqu'il s'agit des sociétés américaines et, d'autre part, dans la taxation territoriale lorsqu'il s'agit des sociétés étrangères⁴. C'est-à-dire les sociétés américaines sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus, tandis que les sociétés étrangères sont imposées sur leurs revenus de source américaine.

La société de capitaux (Corporation) est soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les bénéfices des sociétés au niveau fédéral et étatique. « Les revenus d'une Corporation sont imposés de façon indépendante de ceux des actionnaires, mais en cas de distribution de dividendes, les dividendes sont encore imposés au niveau des

¹-« There are two basic prototype approaches to the taxation of international flows of income. The first is the residence principle.... The second prototype is the source principle... ». www.treasury.gov, US Treasury Department.

²-N.MELOT, *op.cit.*, n°893, p. 435.

³-Cette imposition est avant la réforme fiscale de 2017 aux Etats-Unis.

⁴-*Ibid*, n°52, p. 33.

actionnaires en tant que revenu »¹. Notre étude sera limitée aux seules règles d'imposition au niveau fédéral². L'impôt fédéral sur le revenu des sociétés est le plus important surtout en termes du nombre des entités concernées, il s'agit des sociétés américaines et étrangères.

1- La territorialité de l'imposition des bénéfices des sociétés étrangères

Le traitement fiscal des personnes morales, plus précisément les sociétés, diffère selon qu'il s'agit d'une société nationale ou étrangère. « Toute société non enregistrée ou créée aux Etats-Unis est considérée comme une société étrangère »³. C'est-à-dire pour qu'une société soit américaine, l'une des conditions précitées (l'enregistrement et la création) doit être effectuée aux Etats-Unis. L'impôt sur les sociétés est une taxe conçue sur les bénéfices des sociétés, il est également connu comme l'impôt qui frappe le bénéfice net⁴. Le paiement de l'impôt aux Etats-Unis par les sociétés étrangères s'effectue selon deux façons différentes : soit le revenu imposable est d'origine « passive »⁵ soit il résulte d'une activité commerciale ou autre activités effectuées aux Etats-Unis⁶ « revenus actifs »⁷. Dans le premier cas, le revenu sera taxé d'un impôt de

¹ -SMITH, GAMBRELL et RUSSELL, *Observations au sujet des investissements étrangers aux Etats-Unis*, Fascicule de droit américain, 2006, p. 8.

² -Aux Etats-Unis l'impôt sur les sociétés est un impôt collecté tant par le gouvernement fédéral que par la plupart des gouvernements des Etats fédérés.

³ -JOSEPH NACMIAS, *Guide à l'intention des investisseurs étrangers-système financier et fiscal des Etats-Unis*, CPA, septembre 2013, p. 6.

⁴ -MARK P.KEIGHTLEY and MOLLY F.SHERLOCK, *The Corporate Income Tax System: Overview and Options for Reform*, Congressional Research Service, December 1, 2014, p. 2.

⁵ - L'article 864 (C) (4) (B) de l'IRC américain a défini les revenus passifs. Ces revenus gagnés par un investisseur consistent à titre d'exemple dans « des intérêts, des dividendes, des redevances, et d'autres paiement périodiques qui dérivent de l'autorisation de marques déposées, d'un fonds de commerce et de nombreuses sortes de propriété intellectuelle ». V. M.RICHARD S. LEHMAN, *Système d'imposition des investisseurs étrangers aux Etats-Unis*, Bureau d'avocats, Florida, 2011, p. 12. Consultez au site : http://www.lehmantaxlaw.com/french_ustaxation.html. le 30/09/2017, à 16:00. D'ailleurs, les revenus passifs, peuvent prendre la qualification d'un revenu gagné par la personne qui ne fait rien, c'est-à-dire des revenus en dehors des revenus liés au travail comme les pensions de retraite, revenus publicitaires tirés d'un site d'internet, etc. ils s'opposent donc aux revenus dits actifs qui correspond à un revenu résultant d'un travail. <https://www.dividendes.ch/2014/02/les-revenus-passifs/>. Consultez le 30/09/2017 à 16 :00.

⁶ - J.NACMIAS, *op.cit.*, p. 5.

⁷ - « Les loyers immobiliers de sociétés étrangères sont en général générés par une activité de (management immobilier) qualifiable fiscalement d'activités d'affaires aux Etats-Unis ». Ces derniers entrent dans la catégorie des revenus actifs. N.MELOT, *op.cit.*, n°171, p. 100.

quotité de 30%¹. Dans le deuxième cas, c'est-à-dire les sociétés étrangères qui ont un commerce ou une affaire aux Etats-Unis seront imposées sur leur revenu de source américaine de la même manière que les sociétés nationales². Cela veut dire que les revenus en question sont soumis aux modalités d'imposition et de recouvrement de droit commun³. Toutefois, les revenus passifs de source américaine des sociétés étrangères sont traités de la même façon que des sociétés nationales dès lors qu'ils sont rattachables à une activité d'affaires aux Etats-Unis⁴.

Les sociétés étrangères effectuant des activités aux Etats-Unis⁵ sont imposables à raison de leurs revenus de source nationale, c'est-à-dire ces sociétés n'y sont soumises à l'impôt qu'à raison de leurs bénéfices de source américaine, qu'ils soient actifs ou bien passifs. Si l'Etat dont ces sociétés possèdent leur nationalité n'impose pas ces bénéfices réalisés à l'étranger, il résulte que ces revenus sont assujettis à une seule imposition ce qui élimine le problème de double imposition économique. Cette dernière se manifeste dans l'imposition de deux personnes différentes (sociétés-filiales ou bien société-actionnaire), au titre d'un même revenu, par deux Etats⁶. Toutefois, cette territorialité connaît une exception lorsqu'il s'agit de certains revenus passifs réalisés à l'étranger par des sociétés étrangères⁷. Cela veut dire que ces revenus sont soumis à l'impôt américain dès lors qu'ils sont effectivement rattachables à un centre fixe d'affaires aux Etats-Unis⁸. Cette imposition est justifiée par le désir d'éviter que les Etats-Unis deviennent un paradis fiscal et par la protection contre les risques d'évasion fiscale. Cette situation peut être envisagée si une société dans un pays « A » transfère un brevet dans un bureau aux Etats-Unis afin de l'exploiter dans un pays « C ». A noter que l'Etat « A » exempte

¹- DE plus, dans le cas où un américain paie le revenu passif à un étranger, une taxe de retenue à la source sera appliquée. V. M.RICHARD S. LEHMAN, *op.cit.*, p. 12.

²- M.RICHARD S. LEHMAN, *op.cit.*, p. 10.

³- N.MELOT, *op.cit.*, n° 450, p. 233.

⁴- *Ibid*, *op.cit.*, n°450., p. 233.

⁵- Les sociétés étrangères effectuant des activités aux Etats-Unis par l'intermédiaire d'un établissement stable sont soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés et l'impôt sur les bénéfices des succursales.

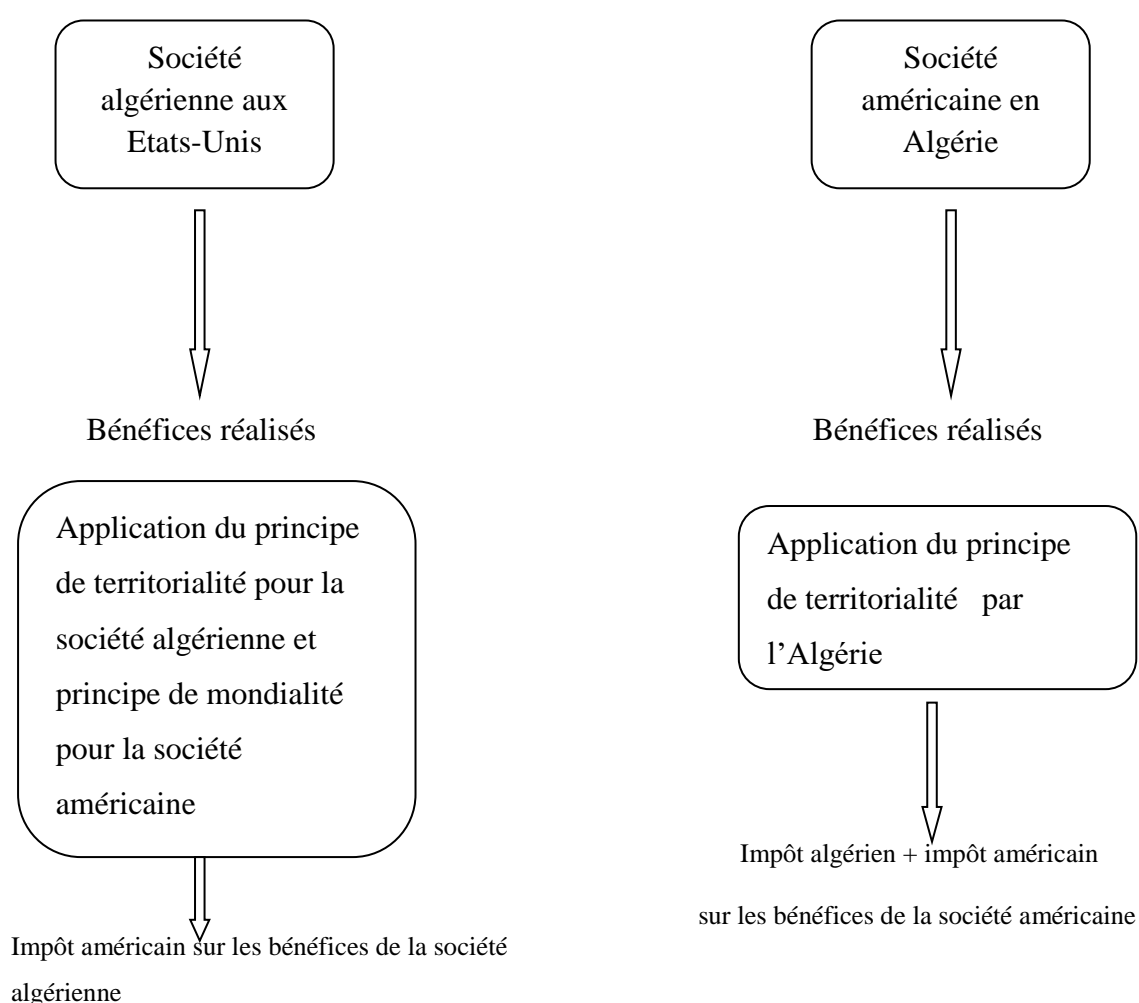
⁶- Une première imposition touche les bénéfices des sociétés lors de leur réalisation (impôt sur les bénéfices des sociétés) et une deuxième touche les bénéfices après leur distribution aux actionnaires (impôt sur le revenu). La double imposition économique résulte également par l'imposition d'une société dans un Etat A et sa filiale dans un Etat « B ». Elle est économique, parce que l'imposition frappe le même revenu des deux personnes juridiquement distinctes (la société et l'associé, la société et la filiale).

⁷-V. Arts. 881(a) (1) et 864 (c) (4) (A) d'Internal Revenue Code.

⁸- Scott A.HODGE, Special Report, *Ten reasons the U.S should move to a territorial system of taxing foreign earnings*, n°191, May 2011, p. 1.

les revenus rattachables à un « établissement stable »¹, ces revenus de source étrangère ne devraient pas non plus être imposés aux Etats-Unis, ni à l'Etat « C » ; l'Etat de l'utilisation du brevet, dans la mesure où il accorde une exonération. Les revenus réalisés de source étrangère ne sont imposables donc ni dans leurs Etats d'origine, ni aux Etats-Unis dans la non application de l'exception². Dans ce cas là ces revenus échappent à toute imposition. C'est pourquoi, les Etats-Unis se sentent-ils responsables des risques d'évasion fiscale qui peuvent résulter d'une telle situation³.

Exemple sur l'imposition territoriale des sociétés étrangères



¹- C'est-à-dire les revenus réalisés suite à ces ventes sont de source étrangère. De plus, le législateur américain n'a pas défini l'expression « centre fixe des affaires aux Etats-Unis », il a laissé à l'administration fiscale d'y apporter une définition. Or, une définition similaire à celle de l'établissement stable adopté par les conventions fiscales a été développée par les réglementations V. N.MELOT, *op.cit.*, n°765, p. 371. .

²- N.MELOT, *op.cit.*, n°731, pp. 357 et 358.

³- *Ibid*, n° 731, pp. 357 et 358.

Par l'application des deux principes différents, la société américaine va être soumise à une double imposition. Par cet exemple, on comprend alors l'importance que prennent les conventions fiscales préventives de double imposition.

Le droit fiscal américain a appliqué pour les sociétés étrangères le principe de territorialité, tandis que pour les sociétés américaines il a appliqué celui de mondialité. Mais le débat de Washington de 2011 sur le système territorial a établi dix raisons pour lesquelles les Etats-Unis devraient se déplacer vers un système territorial. Le but de ce débat est de rendre l'application du principe de territorialité non limitative aux entreprises étrangères réalisant des revenus aux Etats-Unis. Mais ce principe devrait concerner également les sociétés américaines. Le but est également de rendre les Etats-Unis d'Amérique un endroit concurrentiel pour faire des affaires aux Etats-Unis et faire des affaires à partir des Etats-Unis. On constate par ce débat que les Etats-Unis veulent aller dans le même sens que certains Etats, tels que le Japon et la Grande Bretagne.

Au début, le Japon a appliqué un système mondial avec un taux d'imposition plus élevé, mais ce taux a empêché plusieurs sociétés japonaises qui réalisent des bénéfices à l'étranger de les apporter vers leurs pays d'origine ; c'est pourquoi, et dans le but de rapatrier ces bénéfices au Japon, le gouvernement japonais a décidé de s'éloigner du système de mondialité vers un système d'exemption. En 2009, les entreprises japonaises ont commencé à rapatrier leurs bénéfices de l'étranger vers le Japon¹. En plus du Japon, le Canada et la Grande Bretagne se sont également reliés à une forme territoriale ou une forme d'exonération de l'imposition des bénéfices étrangers de leurs activités internationales.

Avant 2009, l'expérience japonaise a constitué un frein au rapatriement de bénéfices et l'expérience britannique a poussé les entreprises à chercher une installation dans les pays à faible fiscalité. C'est pourquoi, les Etats-Unis considèrent ces expériences comme des leçons à prendre en compte.

¹ -*Ibid.*, p. 3.

2- La mondialité de l'imposition des bénéfices des sociétés américaines

Aux Etats-Unis, la loi reconnaît différentes formes d'entreprises. En plus les entreprises individuelles (sole proprietorship), il y a les sociétés en nom collectif (general partnership) ; les sociétés en commandite simple (limited partnership), les sociétés par actions à responsabilité limitée (limited liability company LLC), les sociétés anonymes (corporations)¹ et les joint-ventures². Mais les sociétés anonymes et les limited liability company (LLC) sont les formes le plus souvent utilisées par les investisseurs étrangers³. A l'instar de l'Algérie, les revenus des corporations sont imposés de façon indépendante de ceux des actionnaires. Les sociétés aux Etats-Unis sont soumises à l'impôt sur les sociétés, c'est un impôt collecté par le gouvernement fédéral et par la plupart des gouvernements des Etats membres. Mais il existe encore une taxe additionnelle sur les bénéfices d'une filiale dont les sociétés étrangères doivent être au courant⁴. C'est-à-dire les sociétés étrangères réalisant, des activités aux Etats-Unis sont assujetties non seulement aux impôts sur les revenus au niveau fédéral et fédéré, mais elles pourraient être soumises à une taxe additionnelle de 30% appelée « la taxe sur les bénéfices d'une filiale ». Cette taxe s'applique aux revenus américains qui ne soient pas distribués comme dividendes ni réinvestis aux Etats-Unis⁵. De plus, au niveau de l'Etat fédéral, les sociétés sont imposées selon un barème progressif dont les taux varient de 15% à 39%⁶.

Un débat a été lancé en 2011 à Washington, sur la question comment imposer les entreprises américaines sur les bénéfices qu'elles gagnent à l'étranger. Le résultat de ce débat, sera déterminé comment les travailleurs américains et les entreprises peuvent participer à l'évolution globale de l'économie. Actuellement, les Etats-Unis ont un système d'imposition mondiale, ce qui signifie qu'un revenu d'une entreprise

¹-J.NACMIAS, *op.cit.*, p. 2.

²-Les joint-ventures : peuvent prendre la forme d'une association contractuelle ; d'une société de personnes ou d'une société de capitaux.

³ -Il y a des raisons pour lesquelles les investisseurs préfèrent les sociétés anonymes ; telle que la facilité de leur création et leur dissoudre et la facilité de transférer la propriété et même leur fondation est peut être à peu de frais.

⁴ -RICHARD S. LEHMAN and associates, *U.S. Taxation of foreign investors*, 2004, p. 15.

⁵ - La filiale américaine d'une société étrangère est soumise à une double imposition aux Etats-Unis, une première fois, lorsque les bénéfices sont réalisés, et une deuxième fois, lorsque les bénéfices sont distribués à la société étrangère. Afin d'empêcher ces sociétés d'éviter cette double imposition, elles peuvent soumettre à une taxe supplémentaire sous réserve d'une convention fiscale bilatérale.

⁶ - Par la réforme fiscale de 2017, les entreprises bénéficieront d'une baisse taux d'imposition de 39 à 21%.

américaine est imposée aux Etats-Unis quelle que soit sa source, nationale ou étrangère¹. Or, les résultats des succursales étrangères sont inclus dans le résultat imposable aux Etats-Unis².

Il s'ensuit qu'un rapport spécial a été mis en 2011 afin d'englober toutes les raisons d'une mise en œuvre d'un système territorial dans l'imposition des bénéfices réalisés par les sociétés américaines : « *1.Parité. Le système américain doit être aligné avec celui de nos partenaires commerciaux mondiaux ;*

2. Les expériences du Japon et de la Grande-Bretagne sont des leçons pour les Etats-Unis ;

3. Le principe de mondialité - neutralité à l'exportation de capitaux (capital export neutrality CEN³) - est obsolète lorsque les filiales ont accès aux marchés de capitaux mondiaux et peuvent autofinancer leur expansion avec des bénéfices non répartis ;

4. Le système fiscal mondial viole le principe de l'avantage de l'imposition ;

5. Les États-Unis maintiennent un système fiscal territorial pour les entreprises étrangères, mais un système mondial pour les entreprises américaines. Le mouvement à un système territorial complet peut stabiliser le terrain de jeu⁴ ;

6. Le coût de la conformité du système actuel est trop élevé par rapport aux entreprises ayant des activités à l'étranger et les recettes provenant de l'imposition des revenus de source étrangère ;

7. Notre système actuel piège les capitaux à l'étranger - l'effet de «lock-out»⁵ ;

8. Notre taux d'imposition élevé et un système mondial, il est moins coûteux pour les entreprises de prendre sur la dette plutôt que d'utiliser leur propre bénéfices pour financer leur croissance ;

¹ -Special Report, *op.cit.*, p. 1.

² - Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, *op.cit.*, p. 3.

³ -La neutralité à l'exportation de capitaux NEC est respectée lorsqu'une entreprise résidant dans un Etat soumise à un taux d'imposition similaire, soit elle choisit d'investir à l'étranger ou dans son pays d'origine. En tant que la neutralité à l'importation de capitaux est respectée lorsque le principe de la source est appliqué.

⁴ - Les sociétés étrangères opèrent généralement dans des pays avec un taux moins élevé que celui appliqué par les Etats-Unis (à l'exception des sociétés au Japon). On va comparer entre le rendement après impôt d'une entreprise américaine et une autre entreprise canadienne ; si les deux entreprises réalisent des revenus aux Etats-Unis et au Canada, la société américaine doit payer l'impôt américain sur l'ensemble de leurs revenus de source américaine et canadienne sur le même taux qui est 35% (un revenu de 200\$, taux 35%, le rendement est après impôt est 30\$) si la société canadienne réalise le même revenu, ça nous donne le même rendement.

⁵ -En vertu du principe de mondialité, les sociétés n'ont pas toujours la volonté de ramener leurs bénéfices à leur pays d'origine.

9. *Le système actuel dissuade les entreprises mondiales de s'installer aux États-Unis ;*
10. *Le retard d'adopter le principe de territorialité a presque tué l'industrie du transport maritime des États-Unis »¹*. En plus, il y a un retard dans le paiement de l'impôt au fisc américain jusqu'à ce que le revenu soit rapatrié, c'est comme le cas de versement d'un dividende entre une filiale étrangère et sa société mère américaine.

Aujourd'hui le principe de mondialité est adopté par plusieurs Etats tel est le cas de l'Allemagne qui soumet les entreprises résidentes dans son territoire à une imposition mondiale. Cette imposition englobe les résultats des entreprises réalisés en Allemagne et ceux obtenus par leurs établissements stables situés à l'étranger. Parmi les pays du G7, seuls les États-Unis ont un système fiscal mondial. Parmi les pays de l'OCDE, 26 ont des systèmes territoriaux, dont l'Australie, le Canada, la France, l'Espagne et le Royaume-Uni. Huit pays de l'OCDE ont des systèmes mondiaux, y compris États-Unis, la Grèce, l'Irlande, la Corée du Sud et le Mexique².

Afin d'empêcher unilatéralement les entreprises de payer l'impôt deux fois sur le même revenu, une fois dans le pays d'accueil et une seconde fois aux Etats-Unis, le code fiscal américain octroie aux entreprises un crédit d'impôt³ sur leur déclaration de revenus. Le crédit d'impôt consiste pour l'Etat de résidence à déduire de son impôt exigible, un montant en principe équivalent à l'impôt déjà supporté à l'étranger. Il en résulte un partage de la perception de l'impôt et non, comme dans la méthode d'exemption, un partage de la matière imposable. Cette méthode connaît deux variantes selon les conventions de non double imposition : l'imputation intégrale (ou totale) et l'imputation ordinaire (ou limitée). On est devant une imputation intégrale lorsque le crédit d'impôt représentatif de l'impôt payé dans l'Etat de la source est déduit totalement de l'impôt de l'Etat de résidence. En tant que l'imputation ordinaire est réalisée lorsque la déduction est limitée à la fraction de l'impôt national qui correspond aux revenus ou biens étrangers. En effet, le mécanisme de crédit d'impôt peut inciter les entreprises à s'implanter à l'étranger et on trouve pendant de nombreuses années que les Etats-Unis sont considérés comme un refuge pour les investisseurs étrangers. Ce pays est devenu aujourd'hui un vrai abri d'investissement.

¹ - SCOTT A.HODGE, *op.cit.*, p. 1.

² - JOHN BARASSO, *Territorial vs. Worldwide Taxation*, September 19, 2012, p. 2.

³ -Le mécanisme du crédit d'impôt est fondé par les articles 901, 908 et 960 de l'Internal Revenue Code (IRC).

L'adoption d'un tel mécanisme est justifiée par la volonté des Etats-Unis de mettre en place une politique de neutralité à l'exportation¹. De ce fait, si les Etats-Unis légitiment leur système d'imposition mondiale accompagné par un mécanisme de crédit d'impôt par la neutralité², cette dernière « est aujourd'hui imparfaite puisque l'imputation des crédits d'impôts étrangers n'est que partielle et non totale »³. En effet, pour avoir une imputation du crédit d'impôt étranger, il est pris en compte le montant de l'impôt américain calculé sur les revenus de source étrangère. Or, les revenus de source américaine n'y sont pas concernés. Lorsque l'impôt étranger est plus élevé que l'impôt américain⁴, le crédit est limité à l'impôt américain qui serait dû sur les revenus étrangers⁵.

Après le paiement des impôts dans le pays d'accueil, les entreprises ont deux choix pour les bénéfices résiduels : soit les ramener aux Etats-Unis ou bien les réinvestir dans leurs activités à l'étranger⁶. Alors, lorsqu'une société choisit de rapatrier les bénéfices et de payer l'impôt aux Etats-Unis, la loi américaine permet un crédit pour l'impôt étranger afin de compenser une partie du montant de l'impôt américain que la société serait autrement payé⁷. A titre d'exemple, si une société dans le taux d'imposition est de 35% rapatrie un million de dollar (\$) de revenu gagné à l'étranger, il serait redevable de 350.000 \$ au trésor américain. Mais elle a déjà payé une somme de 200.000 \$ au taux de 20% dans l'Etat où ces revenus sont réalisés, donc il reste 150.000 \$ à payer au trésor américain par l'application du mécanisme de crédit d'impôt. Ainsi, la société peut réinvestir les revenus de source étrangère à l'étranger sans avoir payé

¹ - N.MELOT, *op.cit.*, n°928, p. 454.

²-Neutralité: « *La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce. Les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Les entreprises qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumises à des niveaux d'imposition similaires* ». En ce sens v. Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS principes directeurs sur la neutralité, OCDE, Comité des affaires fiscales, Groupe de travail n°9 sur les impôts sur la consommation, 2011, p. 4. La neutralité est donc l'objectif primordial de la politique fiscale, son but est de mettre fin aux différences qui existent entre les entreprises qui utilisent le commerce traditionnel ou le commerce électronique.

³ - N.MELOT, *op.cit.*, n°933, p. 456.

⁴ - Un exemple chiffré permettra de faire mieux comprendre l'imputation limitée : supposant que l'impôt dû en Etat « A » est 300.000dollars, et l'impôt dû aux Etats-Unis est 200.000 dollars. Supposons que la somme déduite est de : 50 000 dollar, alors l'impôt exigible aux Etats-Unis est 200.000-50.000=150.000 dollars.

⁵ - Jane G. GRAVELLE, *Reform of U.S. international taxation: alternatives*, Congressional Research Service, june 3, 2015, p. 6.

⁶ - Special Report, *op.cit.*, p. 2.

⁷ -J.BARASSO, *op.cit.*, p. 2.

l'impôt américain, parce que les sociétés américaines sont imposées lorsqu'elles rapatrient leurs bénéfices. Donc, parmi les effets d'un système mondial est de pousser les sociétés effectuant des activités à l'étranger à y maintenir leurs revenus réalisés. Dans ce cadre là des billions de dollars restent stationner à l'étranger. Tandis que ce système encourage les autres sociétés américaines à investir massivement dans les services au lieu de diriger ces ressources ailleurs, comme le service fiscal de « General Electric's » a environ 1000 employés¹. Il faut rappeler également que le taux d'imposition des sociétés appliqué par les Etats-Unis est le plus élevé dans le monde. Cette imposition pouvait mener plusieurs sociétés à déplacer leurs sièges sociaux en dehors les Etats-Unis. En plus, en 2007, 75 pays ont réduit leurs taux d'imposition des sociétés pour le rendre plus compétitif².

D'une manière générale, les exceptions à la règle de mondialité existent uniquement pour éviter la double imposition du revenu réalisé par des sociétés américaines à l'étranger.

La doctrine américaine estime que le système fiscal américain doit être réformé afin de remplacer le principe de territorialité au principe actuel d'universalité (worldwide tax system)³.

Le département du trésor américain a également signalé que le passage à un système territorial qui réduit les coûts des sociétés multinationales américaines et augmente leurs opérations dans les marchés étrangers permettrait d'étendre leur production, l'investissement et la création d'emplois aux Etats-Unis⁴. On peut dire que le système d'imposition mondiale aux Etats-Unis met les sociétés américaines dans une situation désavantageuse par rapport à leurs concurrents étrangers. Car après l'application d'une imposition mondiale à une société américaine peut la laisser avec moins de revenus. Ce qui incite les entreprises à conserver leurs bénéfices à l'étranger pour éviter le paiement de l'impôt américain, une politique dite de report⁵. Parmi les

¹ - *Ibid.*

² - La Grande Bretagne par exemple a abaissé en 2011 son taux d'imposition des sociétés de 28% à 26%, puis à 23% en 2014, et pas plus de 20% en 2015. V. S.A.HODGE, *op.cit.*, p. 2.

³ - N.MELOT, *op.cit.*, n°4, p. 3.

⁴ - JOHN BARASSO, *op.cit.*, p. 4.

⁵ - CURTIS S. DUBAY, *Congress Should Only Make Changes to Repatriation Policy When Establishing a Territorial System*, United States House of Representatives, June 24, 2015, p. 1.

autres caractéristiques importantes du système fiscal américain est qu'il repose beaucoup plus sur les revenus que dans les autres pays. Ce système pourrait également être réformé pour attirer un plus grand nombre d'investisseurs.

En d'autres termes, le principe de mondialité mis à mal l'intérêt tiré du principe d'imposition fondée sur la source. De surcroît, la politique fiscale internationale est basée principalement sur la source des revenus réalisés, car les Etats ont le droit d'imposer les revenus générés à l'intérieur de leurs territoires. L'idée que l'une des raisons de l'imposition fondée sur la source soit l'octroi des avantages aux personnes payant des impôts dans ces territoires. En effet, le système fiscal américain, avant la réforme fiscale de 2017, a écarté ce principe par la taxation des entreprises sur les bénéfices qu'elles réalisent dans d'autres territoires où elles ont déjà payé des impôts en échange de certains avantages¹.

On peut dire que l'application d'un système mondiale dans l'imposition des sociétés américaines et d'un système territorial dans l'imposition des sociétés étrangères déroge au principe de non discrimination stipulé par les conventions fiscales. Le paragraphe 4 de l'article 25 de la convention fiscale conclue entre les Etats-Unis et la France prévoit que : « Les entreprises d'un Etat contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant, ne sont soumises dans le premier Etat à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les autres entreprises similaires du premier Etat »². De plus, le principe de mondialité a conduit les grands groupes américains à accumuler à l'étranger d'importantes réserves dont le montant atteint 3000 milliards de dollars. C'est pourquoi, les Etats-Unis ont adopté, par la réforme fiscale de 2017, une modification du régime d'imposition, qui évolue d'un système mondial vers un système territorial. Les Etats-Unis passent donc à un régime fiscal territorial, par lequel, l'impôt américain sera prélevé seulement sur les bénéfices réalisés aux Etats-Unis. Ce régime est plus avantageux pour les sociétés américaines³.

¹ - S.A.HODGE, *op.cit.*, p. 4.

² - La convention franco-américaine du 31 août 1994 modifiée par les avenants du 8 décembre 2004 et du 13 janvier 2009, p. 19.

³ -La réforme fiscale était l'une des promesses électorales du président américain « Donald Trump ».

En réalité, aucun pays ne dispose ni d'un système de mondialité pur ni d'un système de territorialité pur. Parce qu'on ne peut pas imaginer qu'un pays permettrait aux sociétés nationales de demander un crédit complet pour impôts payés à l'étranger ou qu'un pays abandonnera complètement son imposition du revenu gagné à l'étranger par une société.

La mondialisation économique va avoir également comme incidence la recherche des nouveaux marchés à l'extérieur du territoire national.

Chapitre 2 : La territorialité à l'épreuve de l'implantation des entreprises à l'étranger : cas de l'Algérie

Le législateur algérien appréhende la situation des entreprises sur l'échelle mondiale pour déterminer leurs résultats. L'entreprise à vocation mondiale se trouve soumise à trois données principales : le système fiscal de l'Etat de résidence de l'entreprise elle-même, le système fiscal de l'Etat d'accueil de ses implantations et les relations entre ces deux systèmes¹. Aucune entreprise ne veut se trouver dans la situation de doubles impositions ; par ailleurs aucune autorité ne veut priver son trésor de recettes exigibles.

Dans ce chapitre on étudiera, les effets de l'ouverture des frontières. Il s'agit d'un côté de l'implantation des sociétés algériennes à l'étranger (section 1) et de l'autre de l'impact de cette implantation dans le cadre des entreprises apparentées (section 2).

Section 1 : L'implantation des sociétés algériennes à l'étranger

Plusieurs entreprises veulent s'implanter à l'étranger, les motifs de l'implantation sont divers, il en est de même pour les modes choisis. On sait bien que par l'application du principe de la source, les entreprises algériennes réalisant des bénéfices à l'étranger échappent à l'IBS algérien, et par conséquent à une double imposition économique.

¹ -HABIB AYADI, *Droit fiscal international*, Centre de Publication Universitaire, 2001, n°49, p. 33.

Souvent, ces entreprises ne peuvent pas imputer les déficits subis à l'étranger par leurs exploitations sur leurs bénéfices réalisés sur le territoire national¹.

Dans quels pays, seront donc imposés les bénéfices réalisés par ces sociétés, surtout du fait de l'existence de comptabilités distinctes ?

La première sous-section traitera la réglementation de Banque d'Algérie de 2014, en tant que la deuxième, concerne l'impact d'une comptabilité distincte sur l'imposition territoriale.

Sous-section 1 : Le cadre juridique de l'implantation à l'étranger

Certains auteurs qui décrivent le principe de territorialité comme un frein à l'intégration d'une entreprise au marché international, dans la mesure où les pertes subies à l'étranger ne sont pas déductibles au pays d'origine². En effet, l'impôt algérien frappe les bénéfices réalisés en Algérie, ce qui empêche une société exploitée en Algérie, pour son imposition, de déduire les déficits de son établissement stable à l'étranger. Mais cette règle est-elle d'une application absolue ?

Les sociétés algériennes peuvent être amenées à étendre leurs activités hors le territoire national. L'Algérie a récemment introduit des règles en vue de permettre aux entreprises algériennes d'investir à l'étranger. Quel est l'impact de ces nouvelles dispositions sur l'application du principe de territorialité ?

En 2014, la banque d'Algérie a recadré le règlement des investissements à l'étranger³. Ce règlement fixe les conditions de transfert de capitaux à l'étranger au titre de l'investissement effectué par les opérateurs économiques de droit algérien⁴. Il représente la clé d'un développement à l'international.

Sans distinction entre un opérateur économique public ou privé, ce nouveau règlement touche tous les investisseurs algériens. Mais comme nous lisons dans son

¹ -T.ZITOUN, *op.cit.*, p. 165.

² -N.MELOUT, *op.cit.*, n°1259, p. 614.

³ - Règlement bancaire n°14-04 du 29 septembre 2014, JORA, n°63 du 22 octobre 2014.

⁴ -L'article 3 de l'ordonnance 95-06 du 25 janvier 1995 relative à la concurrence dispose que : « *Est entendu par agent économique, au sens de la présente ordonnance, toute personne physique ou morale quelle que soit sa nature, exerçant des activités ou réalisant des actes relevant du champ d'application défini à l'article 2 ci-dessus* ».

article 13, ses dispositions ne s'appliquent pas aux administrations publiques et aux établissements publics à caractère administratif.

Ce nouveau règlement abroge un ancien qui date du 20 février 2002 qui fixait les conditions de constitution du dossier de demande d'autorisation en la matière. Le but est alors de garantir la facilité de transfert des biens vers l'étranger.

Après 12 ans de l'émission du règlement de 2002, il y avait une publication d'un nouveau règlement. Mais la question qui se pose, est ce que ce nouveau texte peut protéger le trésor public et l'économie nationale contre une fuite de capitaux sous prétexte d'investir à l'étranger ?

Selon Abdelkrim BOUYAHIAOUI, cadre à la Banque d'Algérie, la nouveauté réside, dans le fait que le règlement de 2014 comprend un certain nombre de critères et de conditions d'accès à des opérations d'investissement à l'étranger pour les entreprises publiques et privées. Il s'agit de quatre principaux critères, notamment que l'investissement se fasse dans un secteur en relation directe avec son activité principale en Algérie.

Il faut tout d'abord savoir le mode d'implantation de l'entreprise à l'étranger. Cependant, quelle que soit la forme juridique prise par l'entreprise à l'étranger, les transferts de capitaux sont soumis à l'autorisation préalable du Conseil de la monnaie et du crédit (CMC).

1- Les modes d'implantation dans le pays d'accueil

Les transformations politiques et économiques qui ont défini l'Algérie durant la dernière décennie de la transition d'une économie dirigée vers une économie plus libérale, a eu des effets sur la législation notamment en matière commerciale. D'une part, la propriété individuelle qui était restreinte au-paravent, devenue étendue. L'Etat a levé le monopole sur les grands projets ainsi que sur le commerce extérieur. D'autre part, certains établissements publics sont devenus des entreprises réalisatrices de bénéfices. Nous sommes aujourd'hui devant des défis économiques et il incombe au

législateur d'encadrer ces évolutions et transformations en élaborant un arsenal de textes juridiques, afin de mieux répondre à la nouvelle situation¹.

En ce qui concerne les modes d'implantation, ils consistent généralement soit dans l'implantation directe qui se manifeste par la création d'une succursale, structure dépourvue de personnalité morale, soit dans l'implantation indirecte par la création d'une filiale.

En Algérie, il existe des pionniers qui ont des actifs à l'international, il s'agit de Sonatrach, Civital, Condor et que d'autres entreprises ont déjà leurs comptoirs commerciaux à l'étranger. Mais, ce nouveau règlement n° 14-04 par les modes d'implantation qu'il y mentionne permet d'aller plus loin.

A- La création de sociétés ou de succursales

Il est évident que le commerce ne se limite pas aux individus, car il est également exercé par des personnes morales en forme de sociétés. Le législateur prévoit des règles de fonctionnement pour chaque type de société commerciale².

Selon l'article 2 de règlement précité, il est devenu possible pour un opérateur économique de droit algérien, afin d'investir à l'étranger, de créer une société ou une succursale.

La succursale est un établissement permanent ne jouit pas d'une personnalité juridique indépendante et ne dispose pas d'un patrimoine propre. Quant à la filiale, le code de commerce la définit en général selon un critère financier. Ce critère se traduit par la possession de plus de 50% du capital de la filiale par la société-mère. Une société est considérée comme ayant une participation dans une autre société, si la fraction du capital qu'elle détient dans cette dernière est inférieure ou égale à 50%³.

B- Prise de participation dans des sociétés existantes sous forme d'apports en numéraire ou en nature

Cette méthode permettra aux entreprises algériennes d'entrer en partenariat avec des sociétés étrangères. La participation des sociétés algériennes peut être en numéraire

¹ - عيس سهيلة، استثمار المتعامل الاقتصادي الخاضع للقانون الجزائري في الخارج، مجلة القانون البنكي و المالية الدولية، العدد التاسع- جانفي 2017، ص.59.

² - V.arts. 544 au 842 du C.Com.

³ -Art. 729 C.Com.

ou en nature. Cette dernière participation est considérée comme un apport autre que l'argent susceptible d'être évalué pécuniairement telle que des immeubles, des brevets, des marques de fabrique, etc. Cependant, le règlement de la Banque d'Algérie a également organisé ce partenariat. L'article 6 exige que la participation de l'opérateur économique de droit algérien à l'investissement à l'étranger soit supérieure à 10% des actions votantes composant le capital social de l'entité économique non-résidente. Mais, la question qui se pose ici, pourquoi ce pourcentage ? De plus, les sociétés étrangères constituées sous forme de sociétés par actions ne peuvent posséder d'actions d'une autre société, si celles-ci détiennent directement une fraction de son capital supérieure à 10%¹.

Il en résulte que l'investissement avec un partenaire à l'étranger peut se faire dans des petites et moyennes entreprises.

C- Ouverture d'un bureau de représentation

Le règlement de la Banque d'Algérie n°14-04 donne aux opérateurs économiques la possibilité d'ouvrir un bureau de représentation à l'étranger au titre de l'investissement. Ce dernier ne dispose pas de personnalité morale distincte de la société mère, ni de capital ou de patrimoine propres.

Plusieurs investisseurs estiment que l'ouverture d'un bureau de représentation est le meilleur choix pour engager à un investissement à l'étranger qui lui permettra par la suite de recourir à d'autres méthodes². D'ailleurs, ce bureau peut constituer un point d'appui au développement des exportations hors hydrocarbures.

A l'occasion d'une définition de l'établissement stable, l'article 5 du Modèle de convention établi par l'OCDE a considéré que cet établissement peut comprendre également un bureau.

Quel que soit le mode choisi par l'opérateur économique de droit algérien pour s'implanter à l'étranger, en vertu du principe de territorialité de l'impôt, les résultats de telles exploitations n'entrent pas dans la base imposable en Algérie à l'IBS.

¹-Art. 730 du C.Com.

²- س.عيس، المرجع السابق، ص.62.

2- Les conditions d'investir à l'étranger selon le règlement de la banque d'Algérie

La Banque d'Algérie oblige par sa nouvelle directive les opérateurs économiques de droit algérien à respecter certaines conditions afin d'obtenir une autorisation de transférer leurs biens. Il s'agit d'une part, des conditions liées à l'opérateur et à l'activité et d'autre part des conditions liées au pays étranger.

A- Les conditions liées à l'opérateur et à l'activité

D'après ce règlement, « l'investissement à l'étranger doit être en rapport avec l'activité de l'opérateur économique de droit algérien et il doit avoir pour objectif de consolider et de développer cette activité »¹. En outre, l'activité projetée doit être complémentaire avec l'activité exercée en Algérie. Cela veut dire que l'opérateur ne peut bénéficier d'une opportunité d'acquisition d'une société à l'étranger s'il n'a pas déjà une activité en Algérie.

Il est souligné également que l'investissement « ne doit pas porter sur des opérations de placements ou sur des biens immobiliers autres que ceux correspondants aux besoins d'exploitation des entités créées à l'étranger ou faisant parties intégrantes de leurs activités ».

L'article 5 du règlement n° 14-04 oblige l'opérateur économique de saisir par une demande le Conseil de la monnaie et du crédit à l'effet d'obtenir une autorisation de transfert de capitaux au titre de l'investissement. Toutefois sont exclus du bénéfice de ce règlement, les opérateurs économiques qui sont inscrits au fichier national des fraudeurs et/ou au fichier des contrevenants à la législation et la réglementation des changes et des mouvements de capitaux de et vers l'étranger².

En vertu du principe de territorialité, comme nous l'avons signalé plus haut, les bénéfices réalisés par l'opérateur économique à l'étranger sont exclus de l'IBS. L'opérateur économique est tenu de fournir un rapport d'activité annuel appuyé des états financiers à la direction générale des changes de la Banque d'Algérie. Ce rapport doit faire ressortir, entre autres, le revenu réalisé par cet investissement³.

¹-Art. 3 du règlement de la Banque d'Algérie n°14-04.

²-Art. 6 du règlement n°14-04.

³-Art .12 du règlement n° 14-04.

B- Les conditions liées au pays étranger

Le règlement de la Banque d'Algérie, oblige dans son article 6 l'opérateur économique à ce que l'investissement projeté soit envisagé dans un pays qui est transparent sur le régime fiscal et dont la législation n'empêche pas l'échange d'informations. De plus, d'avoir un Etat qui coopère avec les autres Etats en matière judiciaire et fiscale. Rappelons que l'Algérie a signé plus de 30 conventions fiscales portant une disposition relative à l'assistance administrative entre les administrations fiscales des Etats contractants. Cette assistance revêt principalement deux formes : l'assistance à l'assiette (échange de renseignements) et l'assistance au recouvrement.

De plus, le pays étranger ne doit pas être également tolérant envers les sociétés écrans ayant une activité fictive.

La transparence exige, d'un côté, de l'autorité compétente de révéler tout ce qui peut augmenter la conscience des contribuables en matière fiscale et effectuer un contrôle, sur ces opérations par des organes internes et externes. D'un autre côté, elle exige du contribuable de déclarer ses revenus. Des responsabilités mutuelles sont instituées entre l'administration et le contribuable dans l'application de cette transparence¹.

Il est évident que ces dispositions ont pour but d'éviter l'investissement dans des Etats communément appelés des « paradis fiscaux »² et par voie de conséquence de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales.

Rappelons que l'Algérie a signé plus d'une trentaine de conventions fiscales qui comportent toutes une disposition relative à l'assistance administrative entre les administrations fiscales des Etats contractants. Cette assistance revêt principalement deux formes : l'assistance à l'assiette (échange de renseignements) et l'assistance au recouvrement.

Il est à remarquer également, que ce règlement interdit aux opérateurs économiques, de s'installer dans un pays avec lequel les relations économiques et

¹ - س. عيس، المرجع السابق، ص.65.

² - En ce qui concerne la notion de paradis fiscal, l'OCDE a retenu des critères pour le définir : des impôts insignifiants ou inexistant ; l'absence de transparence sur le régime fiscal ; l'absence d'échanges de renseignements avec d'autres Etats.

commerciales sont frappées de restrictions. Néanmoins, le règlement ne précise pas la nature de ces obstacles, si elle est politique ou purement économique ?

Le règlement de la Banque d'Algérie constitue un pas vers le transfert de capitaux à l'étranger au titre de l'investissement. Cela était auparavant un problème qui confronte plusieurs entreprises algériennes. Bien que la société « Naftal » était la première des sociétés qui est allé vers l'étranger. Le gouvernement, donc encourager les sociétés exportatrices d'investir à l'étranger. En réalité ce règlement ne concerne qu'un nombre limité de ces sociétés, comme le groupe Benamor, Cevital, SIM et Condor.

L'opérateur économique doit, à l'évidence, étudier le cadre juridique et fiscal de l'investissement du pays d'accueil, ce qui le permet de connaître le climat des affaires.

Toutefois, malgré ce nouveau règlement bancaire, le nombre des sociétés algériennes à l'étranger reste faible.

Il n'appartient pas à l'Etat Algérien d'imposer les bénéfices réalisés par des sociétés algériennes à l'étranger sauf en cas d'une preuve contraire par l'existence d'une convention fiscale signée par l'Algérie et qui attribue le droit d'imposition à l'Etat algérien.

Tous les événements économiques de l'entreprise ont des conséquences juridiques, comptables et fiscales. L'ouverture de l'économie Algérienne sur la mondialisation constitue également une occasion pour réformer les normalisations de la comptabilité. L'Algérie a connu en effet le passage du plan comptable national au système comptable et financier¹.

Le même article 137 du CIDTA fondateur du principe de territorialité traite dans son dernier alinéa le cas d'une entreprise qui exerce son activité à la fois en Algérie et hors du territoire national. Est-ce que cet alinéa a attribué le droit d'imposition à l'Etat algérien des bénéfices réalisés à l'étranger ? Est-ce qu'il déroge donc le principe de territorialité ?

¹ - Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, JORA n° 74 du 25 novembre 2007, p. 3.

Sous-section 2 : L'impact de l'implantation sur l'imposition territoriale

Le deuxième alinéa de l'article 137 précité prévoit que : « *Lorsqu'une entreprise exerce son activité à la fois en Algérie et hors du territoire national, son bénéfice est, sauf preuve du contraire résultant de comptabilités distinctes, présumé réalisé en Algérie au prorata des opérations de production, ou à défaut, des ventes réalisées dans ce territoire* ». Cet alinéa représente une affirmation du principe de territorialité de l'IBS même pour l'entreprise qui exerce à fois en Algérie et hors du territoire national.

§- L'imposition de bénéfices issus d'une comptabilité distincte

Le paragraphe de l'article 137 du CIDTA relatif à la comptabilité distincte cité ci-dessus constitue une disposition complétant la précédente régissant le cycle complet d'opérations commerciales. Ensuite, il traite le cas d'une entreprise qui exerce à la fois en Algérie et hors du territoire national. A quel Etat faut-il donc rattacher le bénéfice réalisé ?

a- La comptabilité distincte dans le cas d'une entreprise qui exerce en Algérie et hors d'Algérie

On peut appliquer l'alinéa 2 de l'article 137 du CIDTA de la manière suivante : « *Lorsqu'une entreprise exerce son activité à la fois en Algérie et hors du territoire national, son bénéfice est présumé réalisé en Algérie et calculé au prorata des opérations de production, ou à défaut, des ventes réalisées dans ce territoire, en absence d'une comptabilité distincte* ». Cette disposition peut être appliquée aussi bien aux entreprises algériennes qu'étrangères exerçant à la fois en Algérie et hors du territoire national.

On constate que l'absence d'une comptabilité distincte autorise le calcul de bénéfice réalisé par l'application du prorata. Par conséquent, la production de comptabilité distincte c'est elle qui va déterminer la territorialité du bénéfice réalisé en Algérie de celui qui n'y est pas réalisé.

Toutefois, d'après ce qui suit : « *sauf preuve du contraire résultant de comptabilité distinctes* », on estime que l'alinéa précité de l'article 137 du CIDTA

constitue une présomption simple. Par ailleurs, l'article 337 du C.Civ prévoit que : « *La présomption légale dispense de toute autre preuve celui au profit duquel elle est édictée. Toutefois, cette présomption peut, à moins que la loi n'en dispose autrement, être combattue par la preuve contraire* ».

Si la société possède une comptabilité distincte, le bénéfice sera donc déterminé selon cette comptabilité est imposée en effet au territoire algérien, sans tenir compte de ce qui 'est réalisé à l'étranger y compris les charges supportées. La détermination des bénéfices ou des pertes ne soulève pas de difficultés lorsque les opérations sont effectuées dans des établissements dotés d'une comptabilité distincte. En revanche, le code général des impôts en France exige d'une façon expresse la détermination des dépenses et charges¹ dans une comptabilité distincte. L'article 223 quater du CGI prévoit que : « *Les sociétés et personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, en vertu de l'article 206, ... qui directement ou indirectement, notamment par filiales, possèdent des biens ou droits générateurs des dépenses et charges visées au 4 de l'article 39, doivent faire apparaître distinctement dans leur comptabilité lesdites dépenses et charges, quelle que soit la forme sous laquelle elles les supportent* ». D'ailleurs, les charges afférentes aux entreprises qui réalisent des bénéfices en Algérie sont normalement déductibles pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dû en Algérie. Dès que, les charges afférentes aux entreprises dont les résultats ne sont pas assujettis à l'IBS ne sont pas déductibles pour l'assiette de cet impôt. C'es-à-dire, les charges d'un établissement qui sont admises pour déduction ; sont celles engagés dans le seul intérêt de cet établissement².

Pour qu'une entreprise, exerçant une activité à la fois en Algérie et hors d'Algérie, bénéficie du régime de droit commun de l'IBS, doit tenir en effet une comptabilité distincte. Par conséquent, le but de tenir cette comptabilité est de vérifier que les déficits ou les charges supportées à l'étranger ne sont pas imputables sur les résultats réalisés en Algérie et de ne pas réduire en effet le montant de l'IBS exigible au fisc algérien.

¹ -Parmi les conditions qui doivent être remplies pour la déduction des charges : ces dernières doivent être liées à l'activité et être engagées dans son intérêt, justifiées et qu'elles entraînent une diminution et non augmentation de l'actif net de l'entreprise.

² -Bulletin officiel des finances publics-impôts, Direction générale des finances publiques, IS-Champ d'application et territorialité-détermination du lieu d'imposition lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger, du 12/09/2012, p. 8.

La seule manière pour l'entreprise de prouver qu'elle ne sera pas imposée en Algérie pour les activités à l'étranger c'est d'avoir une comptabilité distincte. L'existence d'un établissement stable à l'étranger d'une entreprise qui exerce à la fois en Algérie et à l'étranger ne suffit pas pour le législateur algérien, il faut qu'il y ait d'une comptabilité distincte. Or, si les deux instances n'ont pas une comptabilité distincte on applique donc le prorata comme il était élevé ci-dessus.

La comptabilité doit être donc distincte de celle tenue par l'établissement stable situé à l'étranger. Généralement quand on a une comptabilité ça veut dire qu'il un établissement. Mais l'établissement stable peut exister sans comptabilité dont le bénéfice sera rattaché à celui réalisé en Algérie¹.

A ce propos, les personnes morales soumises à l'IBS sont obligatoirement soumises au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel. Ce bénéfice est déterminé sur la base d'une comptabilité tenue conformément aux lois et aux règlements en vigueur².

Il faut déterminer le bénéfice selon la production ou la vente réalisées en Algérie. Cela veut dire qu'on détermine le bénéfice imposable en Algérie non d'après les résultats des opérations commerciales effectuées à l'étranger, mais à raison des bénéfices provenant des opérations commerciales réalisées en Algérie. Supposant, qu'une entreprise possède une usine de fabrication en Algérie et un établissement de vente au Maroc. Cette entreprise doit être imposée en Algérie uniquement sur les bénéfices provenant de ces opérations de production. Un autre exemple : la maison Renault Algérie, a produit 800 véhicules dont 400 sont destinées à son entreprise à l'étranger. Cette dernière a vendu les 400 véhicules en réalisant des bénéfices. D'après l'article 137 précité, seul le bénéfice de fabrication doit être imposé en Algérie, à l'exclusion du bénéfice de vente réalisé à l'étranger.

¹-Généralement, la comptabilité d'une entreprise comporte une comptabilité générale (financière) et autre analytique (de gestion). La tenue de la première est exigée par la loi, « elle comprend la représentation du bilan et du compte de résultat ». d'ailleurs, le législateur algérien a défini la comptabilité financière dans l'article 3 du SCF comme suit : « *La comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice* ». La deuxième comptabilité est imposée par la loi de finances pour 2017, elle permet de calculer les coûts d'un produit ou d'un service.

²- Art. 148 du CIDTA. V. art. 8 de la loi de finances pour 2017, JORA n° 77, du 29 décembre 2016, p. 6.

La disposition relative à la comptabilité distincte citée ci-dessus comporte une confirmation de l'application du principe de territorialité, cela se manifeste dans la phrase suivante : lorsque le bénéfice provenant des opérations de production, ou à défaut, des ventes réalisées sur le territoire algérien, est présumé réalisé en Algérie. L'Algérie qui tient donc le droit de son imposition. Mais, la lecture du dernier paragraphe de l'article 137 précité dans sa version arabe pose problème, premièrement, on ne trouve pas le terme « prorata »¹, par lequel le bénéfice sera déterminé d'une manière proportionnelle entre les deux entités. Deuxièmement, l'article précité en français utilise dans son paragraphe qui suit : « *des opérations de production, ou à défaut, des ventes réalisées dans ce territoire...* » le terme « à défaut » qui signifie en arabe « عند عدم وجود », et donc nous n'avons pas le choix, dans la détermination de bénéfice réalisé, entre la production et la vente. Cela veut-dire que le bénéfice sera déterminé premièrement selon les opérations de production, à défaut on le détermine d'après les opérations de ventes. Cependant, le terme utilisé en arabe est : « عند الاقتضاء » qui désigne en français « le cas échéant ». Selon ce terme on a donc le choix pour déterminer le bénéfice réalisé entre les opérations de production et ceux de ventes. Toutefois, lorsqu'il existe une différence entre le texte en arabe et celui français, on applique le texte en arabe.

Parfois, ni la comptabilité ni les conditions de fonctionnement de l'entreprise ne permettent de déterminer les opérations algériennes de celles étrangères. Dans ce contexte, l'administration fiscale française propose le recours à une ventilation forfaitaire (évaluation approchée). Cette dernière s'effectue à partir de données comptables incontestables. Par cette évaluation, l'administration en question applique deux méthodes ; la méthode de répartition proportionnelle et celle de répartition par comparaison. La première méthode consiste à appliquer au résultat global de l'entreprise un coefficient² qui permet de connaître la part française de celle étrangère. La deuxième méthode consiste à choisir comme terme de comparaison une entreprise

¹ « Prorata » c'est un terme latin signifie « en proportion de ». On applique le prorata lorsqu'il n'y a pas une comptabilité distincte.

² -Le coefficient résulte de rapport de deux grandeurs choisies au préalable. Ces deux grandeurs peuvent être le chiffre d'affaires de l'ensemble de l'entreprise et le chiffre d'affaires de l'établissement distinct.

indépendante qui se trouve dans une situation comparable à celle de l'établissement dont il y a lieu de déterminer le bénéfice imposable en France¹.

Il résulte de ce qui précède, lorsqu'il n'existe qu'une seule comptabilité qui enregistre tous les résultats de l'entreprise qui exerce conjointement en France et à l'étranger, il convient d'effectuer la ventilation des résultats globaux d'après ladite comptabilité. Cette ventilation peut porter sur les bénéfices, sur certaines dépenses communes ou sur les pertes ou déficits subis. Autrement dit, lorsque le bénéfice global n'est pas réalisé exclusivement sur le territoire national, il doit faire l'objet d'une ventilation².

En définitive, on peut dire que « La méthode de comptabilité distincte (separate accounting) présuppose l'existence d'entités relativement cohérentes et autonomes dont il est possible d'isoler les revenus ».³

La comptabilité distincte peut être également envisagée dans le cadre de l'exercice concomitant de plusieurs activités.

b- La comptabilité distincte en cas d'exercice concomitant de plusieurs activités

La disposition relative à la comptabilité distincte prévue dans l'article 137 précité doit être lue en liaison avec celle prévue à l'article 150 du CID. Ce dernier article prévoit que : « *En cas de l'exercice concomitant de plusieurs activités, les personnes morales assujetties à l'IBS doivent tenir une comptabilité séparée pour ces activités, permettant de déterminer la quote-part des bénéfices pour chaque activité à laquelle le taux de l'IBS approprié doit être appliqué.*

Le non-respect de la tenue d'une comptabilité séparée entraîne systématiquement l'application du taux de 26%». Cela signifie tout simplement que dans le cas de

¹ - Bulletin officiel des finances publiques-impôts, IS-Champ d'application et territorialité-détermination du lieu d'imposition lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger, *op.cit.*, pp. 5 et 6.

² - Bulletin officiel des finances publiques-impôts, IS-Champ d'application et territorialité-détermination du lieu d'imposition lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger, *op.cit.*, p. 6.

³ - Michel De WOLF, *Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudence de la cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des Etats-Unis*, L.G.D.J, 2005, n° 213, p. 250.

l'exercice concomitant de plusieurs activités par une seule personne morale, les différents taux de l'IBS trouvent à s'appliquer selon l'activité exercée. Il convient à l'entreprise de tenir une comptabilité propre à chaque activité. A défaut de tenir une comptabilité distincte à chaque activité, cette dernière sera soumise au taux de 26%.

A ce propos et afin d'apprécier l'exercice de plusieurs activités, il convient de se référer aux différents codes d'activités attribuées à la personne morale dans son registre de commerce.

Toutefois, lorsque la personne morale exerce plus de son activité principale des activités accessoires, sans que celles-ci soient indiquées dans le registre de commerce, le taux de l'activité principale sera appliqué étant donné que le chiffre d'affaires issu des activités accessoires n'est pas significatif¹.

La tenue d'une comptabilité séparée doit permettre l'individualisation des opérations relatives à chaque activité. Cela veut dire une répartition des coûts, directs et indirects, et des produits d'exploitations et communs, liées à chacune des activités exercées. Il résulte de cette répartition une détermination des bénéfices tirés de chacune des activités comme si celles-ci sont exercées par des entités juridiquement indépendantes².

Au plan déclaratif, les personnes morales exerçant concomitamment plusieurs activités sont tenues de fournir une seule déclaration annuelle des résultats (G n° 4 ou G n° 4 bis) pour l'ensemble des activités. De fournir un compte de résultats et un tableau de détermination du résultat fiscal propre à chaque activité. Il est exigé, également, de fournir à l'appui de ce tableau une annexe comportant d'une façon détaillée l'ensemble des charges et des produits communs concernés par la répartition³.

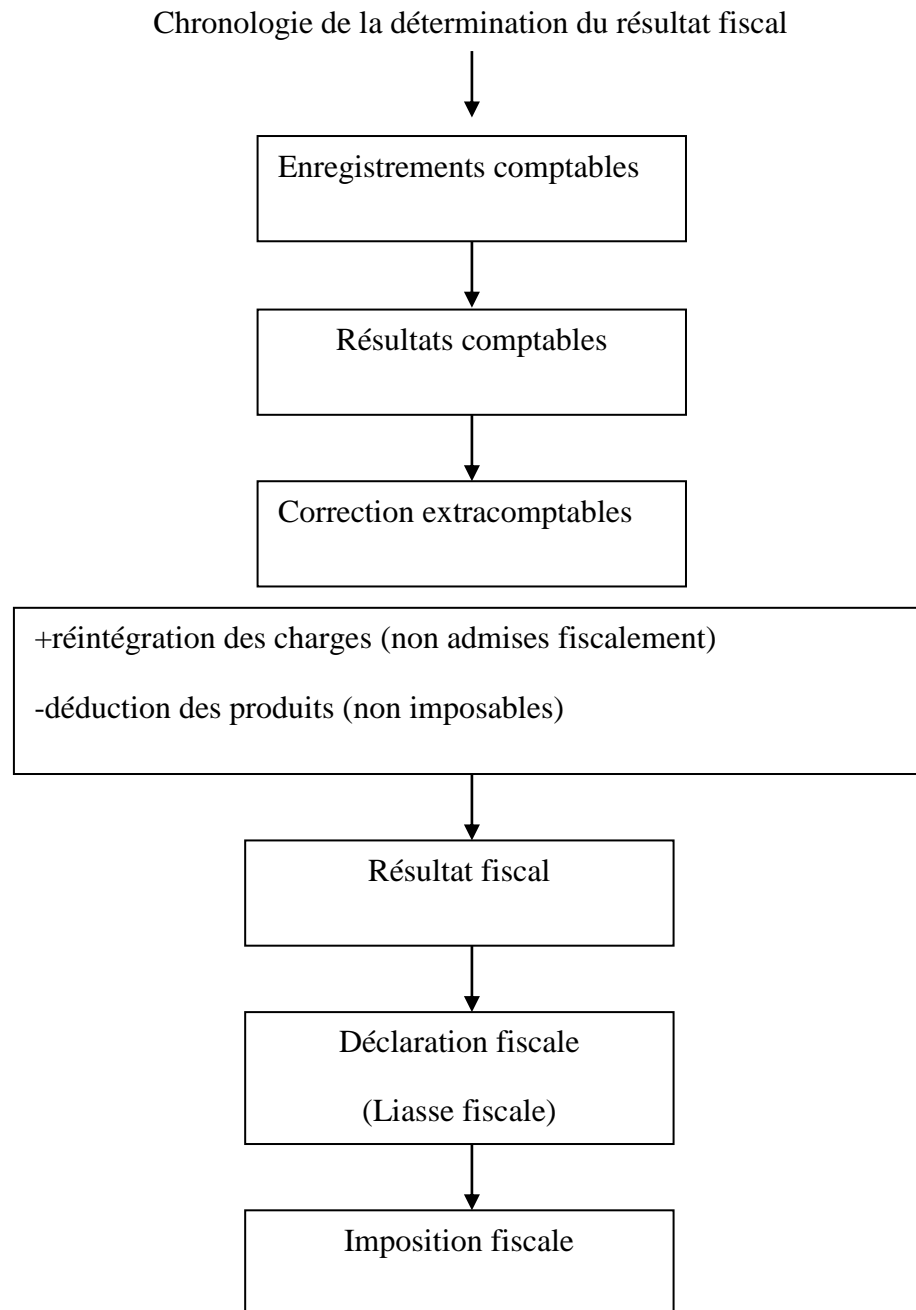
Il résulte de ce qui précède que le législateur a exigé la tenue d'une comptabilité séparée dans deux cas : le premier concerne l'entreprise qui exerce une activité à la fois en Algérie et hors du territoire national, le deuxième concerne les personnes morales exerçant concomitamment des activités relevant de plusieurs taux de l'IBS, alors la comptabilité est tenue pour chaque activité exercée.

¹- Les modalités d'application des taux de l'IBS. Circulaire n°211, du 21 mars 2016, Modalités d'application des taux de l'IBS, p. 2.

²-Circulaire n°211, du 21 mars 2016, *op.cit.*, p. 4.

³ -*Ibid*, p. 6.

La détermination du résultat fiscal s'effectue sur la base du résultat comptable et la détermination de ce dernier tient effectivement compte les dispositions fiscales.



Source : KHELASSI Rédha, « Précis d'audit fiscal de l'entreprise », BERTI Edition, Alger, 2013, p. 119.

Le résultat fiscal sert à déterminer la base sur laquelle sera calculé l'impôt exigible. Le résultat fiscal imposable est calculé à partir du résultat comptable, par l'application de la règle suivante :

$$\text{Résultat fiscal imposable} = \text{résultat comptable} + \text{réintégrations (charges non déductibles)} - \text{déduction-déficit fiscal reportable}$$

On peut dire que le résultat fiscal est un résultat comptable rectifié¹. Cela veut dire que l'entreprise établit les documents qui servent au calcul de l'impôt et l'administration fiscale procède à vérifier le résultat selon une déclaration appelée « liasse fiscale ». De sorte que les produits comptabilisés ne sont pas tous imposables et les charges ne sont pas toutes admises en déduction.

Le droit fiscal oblige donc les contribuables soumis au régime réel de disposer d'une comptabilité régulière tenue conformément aux lois et règlements en vigueur², y compris le système comptable financier. La tenue d'une comptabilité constitue par conséquent une obligation juridique et un besoin de preuve en cas de contrôle fiscal.

Section 2 : L'impact de l'implantation dans le cadre des entreprises apparentées

Les entreprises apparentées ou bien associées prévues par les conventions fiscales constituent un point commun avec le droit interne dans l'application du principe de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Sous-section 1 : La signification des entreprises apparentées (associées)

La précision de la notion d'entreprises associées doit se faire à la lumière des conventions fiscales et du droit interne. En droit conventionnel, elles sont traitées à l'article 9 du Modèle de l'OCDE.

¹- KHIMA Amel et NAIT MOUHOU B Soraya, *Le passage du résultat comptable au résultat fiscal : cas d'une entreprise suivie par la direction des impôts de la Wilaya de Bejaia*, Master en finance et comptabilité, Université A.MIRA de Bejaia, 2012-2013, p. 28.

²- Art 152 CIDTA.

Avant de préciser le terme des « entreprises associées », il faut tout d'abord expliquer le terme « entreprise » évoqué par le Modèle de convention de l'OCDE. D'après l'article 3 de ce Modèle : « ...le terme entreprise s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire ; Les expressions « entreprise d'un Etat contractant » et « entreprise de l'autre Etat contractant » désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre Etat contractant ». Ce terme n'est pas défini exhaustivement par le présent article. En effet, cette question a été toujours tranchée conformément aux législations des Etats contractants¹. Ces derniers sont libres d'adopter ou de négliger dans leurs conventions cette signification conventionnelle. Cependant, et selon le deuxième paragraphe de l'article 3 du Modèle de l'OCDE, toute expression qui n'y est pas définie a le sens qui lui attribue le droit de l'Etat qui veut appliquer les dispositions de ladite convention².

Il est prévu par ledit article que « le terme entreprise s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire »³, les termes « activité » et « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant⁴. Par conséquent, l'exercice de professions libérales ou autres à caractère indépendant doit être considéré comme constituant une entreprise quelle que soit la définition utilisée par le droit interne des Etats contractants. Ces activités étaient auparavant couvertes par l'article 14 du Modèle de l'OCDE traitant les professions indépendantes, en dépit de sa suppression, en 2000, le Modèle de l'OCDE maintient le caractère de ces activités dans

¹ - OCDE, *op.cit.*, n°4, p. 73.

² - L'article 3 de la l'ordonnance n° 03-03 du 19 juillet 2003 relative à la concurrence modifiée par la loi n° 08-12 du 25 juin 2008 a défini l'entreprise comme suit : « toute personne physique ou morale quelle que soit sa nature, exerçant d'une manière durable des activités de production, de distribution, de services ou d'importation ; ».

³ -on trouve dans l'article 3 de la convention conclue respectivement entre l'Algérie/Liban, et l'Algérie /Espagne la clarification suivante : « le terme entreprise s'applique aux affaires exercées par une personne ». « le terme entreprise vise l'exercice des affaires de tous types ». C'est presque les seules conventions conclues par l'Algérie qui ont commencé par cette signification, en tant que les autres commencent directement par : « les expressions entreprise d'un Etat contractant et entreprise de l'autre Etat contractant désignent... ». Convention entre l'Algérie et 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, JORA n°45 du 29 juin 2005, p. 3.

⁴ -V.art.3.1h MC.OCDE.

la définition des termes activité et affaire. Les conventions conclues par l'Algérie expliquent ces termes de la même manière¹.

L'Algérie a conservé cet article dans ces conventions parfois sous le titre de « professions dépendantes »² et autre fois sous le titre de « professions indépendantes »³. Ces dernières « désignent spécialement les activités libérales scientifiques, littéraires, artistiques, éducatives, pédagogiques ainsi que les activités libérales exercées par les médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes et comptables »⁴.

Si l'article 3 du Modèle de l'OCDE contient des dispositions générales sert à l'explication de certains termes utilisés dans la convention, alors l'article 9 a déterminé dans quels cas il y a « entreprise associée »⁵ : « *Lorsque*

- a) *Une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant,*
Ou que
- b) *Les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise de l'autre Etat contractant... ».*

A ce propos, il faut noter que le législateur algérien a également adopté la même signification de ces entreprises dans l'article 141 bis du CIDTA que celle prévue par les conventions fiscales, mais sans déclarer que lesdites entreprises constituent des entreprises associées ou apparentées. Toutefois, il annonce au deuxième paragraphe de l'article 141 bis précité que : « *...ces règles s'appliquent également aux entreprises liées exploitées en Algérie ».*

Alors, lorsque l'une des entreprises remplit les conditions citées ci-dessus on est alors en présence d'entreprises associées.

Une « entreprise associée » est une entreprise qui remplit donc les conditions citées plus haut. Elle doit, en effet participer d'une façon directe ou indirecte à la

¹-Art 3.1j de la convention conclue entre l'Algérie et Liban prévoit que : « *le terme affaire comprend la performance des services professionnels et autres activités à caractère indépendant ».*

² - V. art 14 de la convention fiscale conclue entre l'Algérie et Liban le 26 mars 2002.

³ - V. a titre d'exemple l'article 14 de la convention fiscale conclue entre l'Algérie et l'Autriche le 17 juin 2003.

⁴ -V.art 3.1 k de la convention fiscale précitée conclue entre l'Algérie et Liban.

⁵ -Le législateur algérien a utilisé le terme de sociétés liées ou apparentées, V.arts 160 et 169 bis Code des procédures fiscales.

direction, au contrôle ou au capital d'une autre entreprise¹. Cette participation constitue le premier cas par lequel on estime l'existence des entreprises associées. Le deuxième cas consiste dans une participation similaire au premier mais qu'elle doit être effectuée par les mêmes personnes, il s'agit d'une entreprise d'un Etat et d'une entreprise de l'autre Etat contractant. C'est-à-dire ces deux dernières entreprises sont soumises à une direction commune et à un contrôle commun.

Il faut noter qu'il existe plusieurs types de participation ; celle qui est croisée² ou bien circulaire, la participation directe et indirecte. La participation peut être une participation au capital³, au pouvoir⁴ et aux résultats⁵.

Par une lecture de la signification conventionnelle de ces entreprises ou encore son utilisation en droit interne et la définition donnée par la note de la direction générale des impôts⁶, on relève que cette dernière a élargi le sens de ces entreprises qui comporte toute forme de relations y compris juridique.

De plus, et en ce qui concerne le contrôle exercé par une société sur une autre, le droit algérien a mis en place une série de critères par lesquels une société est considérée contrôlant une autre, il s'agit notamment : d'une détention directe ou indirecte d'une fraction du capital par une société qui lui confère la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de l'autre société, ou encore la possession seule de la majorité des droits de vote dans cette société, etc⁷. Le contrôle exercé peut être indirect, mais sans

¹ -On peut imaginer l'existence d'une participation indirecte, lorsqu'une société est associée d'une autre est que cette dernière a comme associée une tierce société, alors que la première participe indirectement au contrôle de la troisième.

² - « *Lorsqu'une entreprise détient des actions d'une autre entreprise qui elle-même détient des actions de la première* ». En ce sens voir Alain Janet, *Lexique économique droit*, Foucher, Vanves 2004, p.176.

³ -Lorsqu'une fraction du capital est possédée par une autre entreprise. Cette participation est réglementée par notre code de commerce concernant de sociétés par actions. L'article 730 de ce code prévoit que : « *Une société par actions ne peut posséder d'actions d'une autre société, si-celle-ci détient directement une fraction de son capital supérieur à 10%* ».

⁴ -Il s'agit des décisions prises dans l'entreprise.

⁵ -Cette participation permet de bénéficier des profits de l'entreprise.

⁶ -Note n°70 MF/DGI/DLRF/SD2/2017 du 29 janvier 2017, Dispositions contenues dans la loi de finances pour 2017 relatives au contrôle des prix de transfert. Selon cette note deux entreprises sont apparentées : « *lorsque l'une a la capacité d'exercer directement ou indirectement, un contrôle ou une influence notable sur toutes les décisions de l'autre. En d'autres termes, la notion d'apparement permet de décrire toute forme de relations, juridiques ou autres, entre deux entreprises, pour autant que ces relations permettent une influence directe ou indirecte de l'une sur l'autre* », p. 1.

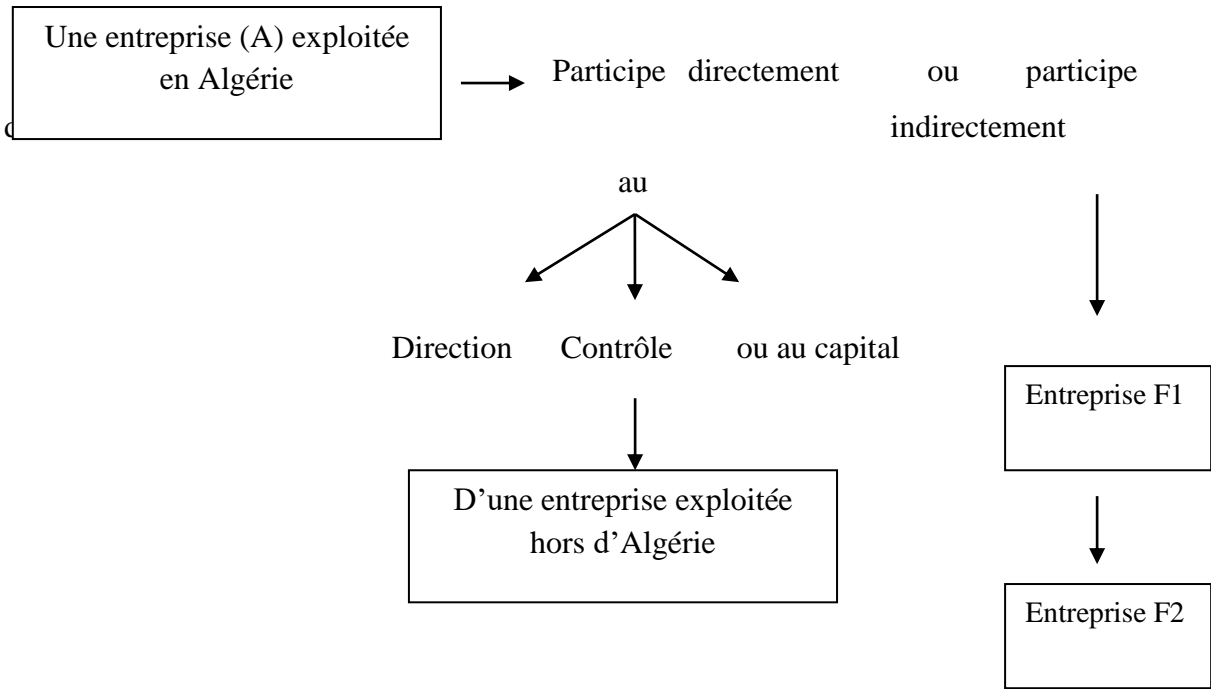
⁷ -Art. 731 C.Com. Cet article adopte l'hypothèse de droit de vote.

que le législateur en l'ait défini. Toutefois, il exige de ce contrôle, la non détention de la société contrôlée plus de 50% du capital de la société contrôleur¹.

L'entreprise associée de la conception algérienne coïncide avec celle d'entités juridiques liées utilisées par le droit français².

Le schéma ci-dessous explique le cas des entreprises associées. On peut imaginer l'existence des entreprises associées ou entreprises apparentées selon l'article 9 du Modèle de l'OCDE ou encore l'article 141 bis du CIDTA, dans l'une des situations suivantes : (sociétés mères et leurs filiales / sociétés placées sous contrôle commun).

La première situation :



Participation indirecte de l'entreprise A dans F2 et directe de A dans F1¹

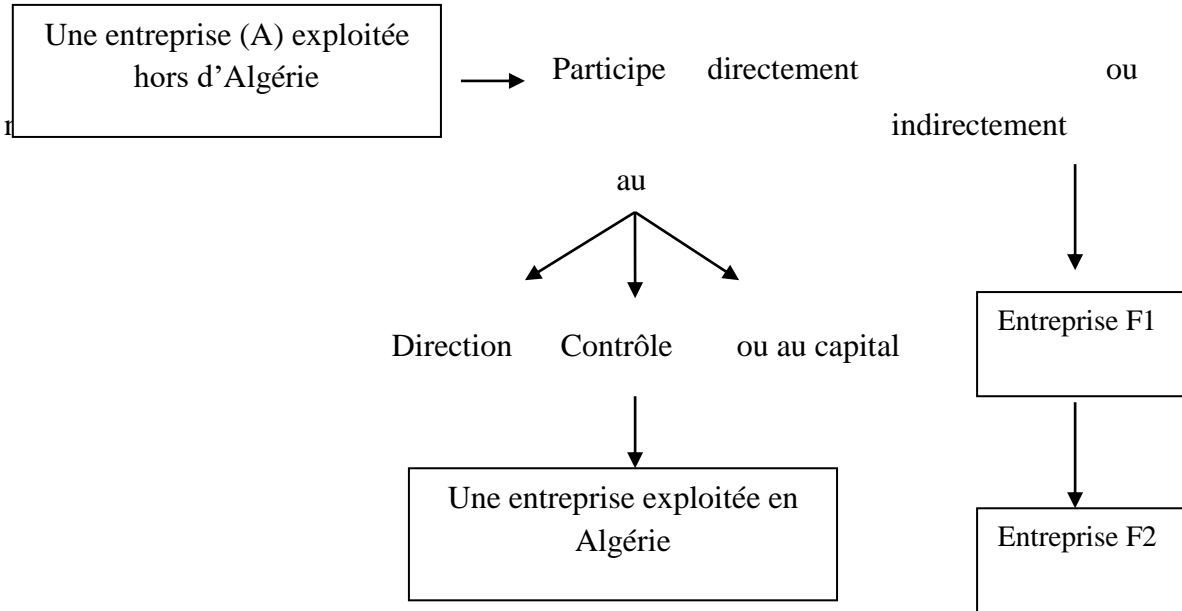
¹ -Art. 732 bis. C.Com.

²-L'article 39.12 du CGI dispose que : « Des liens de dépendance sont réputés existés entre deux entreprises :

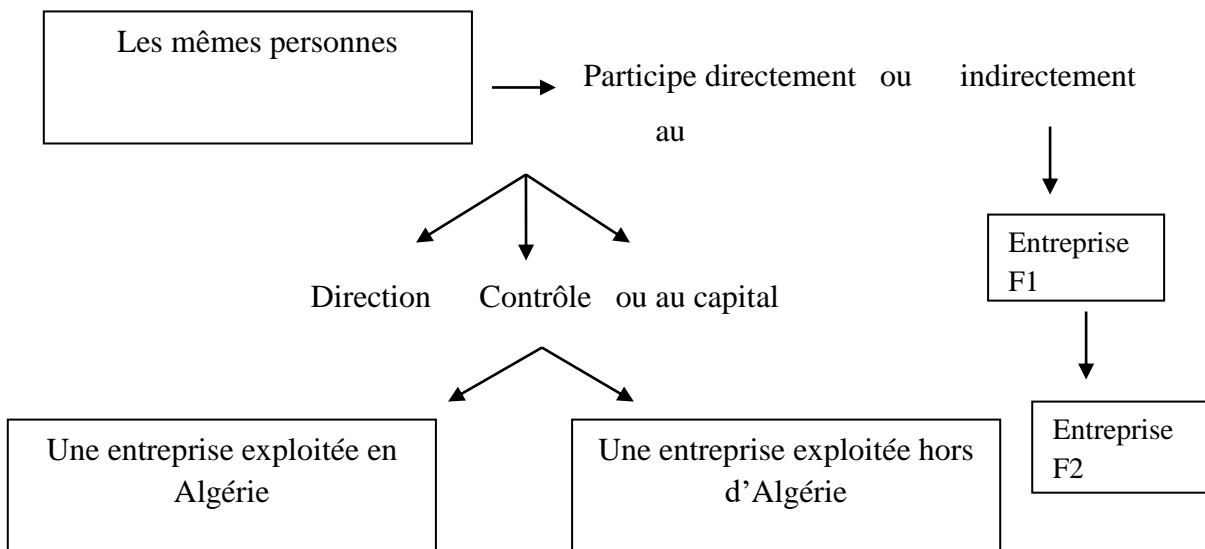
a) lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

b) lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies au a, sous le contrôle d'une même tierce entreprise ».

La deuxième situation :



La troisième situation :



¹ -M.Fontaine, R.Cavalerie, J.A.Hassenforder, M.P.Schneider, Dictionnaire de droit, 3^{ème} édition, Foucher, Vanves 2004, p. 354.

On estime que les articles 9 et 141 bis précités couvrent seulement la dépendance juridique, et que la dépendance peut être également économique.

Quant à la dépendance économique, elle s'explique par la faculté d'une entreprise à imposer des conditions économiques à une autre entreprise¹ ou imposer un pouvoir décisionnel vu la nature particulière des relations entre les deux entreprises comme les affaires anciennes entre eux².

Les pays membres ainsi que non membres de l'OCDE ont développé leur législation interne en conformité avec les principes régissant le prix de transfert³ établis et publiés par l'OCDE en 1995. Le législateur algérien reprend également la règle de rectifier la comptabilité des entreprises associées dans l'article 141 bis du CID⁴ sous certaines conditions, il en est de même pour le droit français dans l'article 57 du CGI, ce qui permet de remarquer la compatibilité du principe prévu dans ces textes avec les stipulations conventionnelles⁵.

Les transactions effectuées entre entreprises indépendantes sont régies normalement par les mécanismes de marché tel est le cas dans la détermination du prix de biens transférés, les services fournis, etc⁶. Ce qui n'est pas le cas généralement dans les transactions réalisées entre les entreprises dépendantes. Car ces dernières peuvent transférer des bénéfices à l'étranger d'une façon indirecte par l'anormalité des prix

¹ - Ceci s'exprime par l'existence de contrat, de licence, etc.

² - La lettre de la DGI n° 67/2013, Les prix de transfert problématique de la fiscalité internationale, p. 2.

³ - Il s'agit notamment du principe du prix de pleine concurrence.

⁴ - « *Lorsqu'une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie, selon le cas, participe directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie ou que les mêmes personnes participent, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou d'une entreprise exploitée hors d'Algérie et que, dans les deux cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise exploitée en Algérie, mais n'ont pu l'être du fait de ces conditions différentes, sont inclus dans les bénéfices imposables de cette entreprise. Ces règles s'appliquent également aux entreprises liées exploitées en Algérie. Les produits à intégrer à l'assiette imposable sont ceux indirectement transférés aux entreprises situées hors d'Algérie par le biais :*

de la majoration ou de la diminution des prix d'achat ou de vente ;

- du versement de redevances excessives ou sans contrepartie ;

- de l'octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit ;

- de la renonciation aux intérêts stipulés par les contrats de prêt ;

- de l'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu ;

- ou de tous autres moyens... ».

⁵ - D.GUTMANN, *op.cit.*, n°666, p. 401.

⁶ - OCDE, Examen de la comparabilité et des méthodes transactionnelles de bénéfices : Révision des chapitres I-III des principes applicables en matière de prix de transfert, CPAF, 22 juillet 2010, p. 4.

pratiqués entre elles. Cette technique de transfert est connue sous l'expression « prix de transfert ».

Les prix de transfert tiennent une place prépondérante dans les sociétés multinationales. Ils constituent une problématique de la fiscalité internationale correspondante à la fixation, à l'analyse et à l'ajustement des prix adoptés par les entreprises liées¹. « Les contrôles sont de plus en plus fréquents et les redressements de plus en plus lourds »². Selon l'OCDE le prix de transfert est un prix auquel une entreprise transfère des biens ou rend des services à des sociétés appartenant au même groupe, à l'exclusion des transactions internationales réalisées entre sociétés indépendantes et les transactions intragroupes établies sans passage de frontière³. Par conséquent, le prix de transfert peut être défini par l'existence de deux critères, le critère organique qui implique l'existence des entités d'un même groupe, et le critère matériel qui consiste dans toutes les opérations pouvant donner lieu à un prix : vente de biens, prestation de services, redevances, intérêts, cession ou concession de biens incorporels tels que les marques, brevets, etc⁴. Il consiste donc dans un prix de transactions entre entreprises d'un même groupe et établies dans des Etats différents⁵.

Le terme « transfert » ; « signifie que des sommes d'argent sont sorties des comptes d'une société et sont entrées dans les comptes d'une autre société⁶ » et ce transfert est indirect parce qu'il se réalise par des moyens comme la vente, l'achat, etc. La cause de ce transfert est que des sociétés dépendantes d'un même groupe ont une activité internationale, cherchent à transférer le maximum de bénéfices vers le pays où l'imposition est la plus faible.

¹ - La lettre de la DGI n° 67/2013, Les prix de transfert problématique de la fiscalité internationale, p. 1.

² -M.BOYER, *op.cit.*, p. 4.

³ -Citée dans le Bulletin d'information fiscale, Traitement fiscal relatif au prix de transfert, n° 5/DGI/DRPC/2010, p. 3.

⁴ -Nicolas Colin, Pierre Painault et Nathanaël Mason-Schuler, *Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intra-groupe*, Note n°2012-M-032-03, Mars 2013, p. 3.

⁵ - BIC -Base d'imposition- Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes-Définition et principe de détermination des prix de transfert, Lamyline, BOI-BIC-BASE-80-10-10, p. 1.

⁶ -Michaud PATRICK, *Fiscalité internationale*, Lavoisier, Tome 1, 1982, p. 64.

Les prix de transfert représentent donc des enjeux financiers aussi bien pour les entreprises liées que pour les administrations fiscales¹. De plus, le prix de transfert a un effet direct sur la détermination des bénéfices imposables de l'entreprise². En effet, les bénéfices illégalement transférés seront réintégrés à ceux obtenus par l'entreprise qui fait le transfert et imposés en conséquence³.

Le droit conventionnel algérien qui s'inspire du Modèle OCDE, tient compte, dans la détermination de l'impôt exigible par les sociétés implantées dans le territoire algérien, du principe du prix de pleine concurrence, étant donné que les prix pratiqués par les entreprises liées peuvent fausser l'assiette fiscale⁴.

La question qui se pose, est ce que toutes les opérations effectuées entre entreprises associées sont des opérations qui ne respectent pas le prix de marché ? Cela nous conduit à étudier les mécanismes utilisés par ces entreprises afin de transférer leurs bénéfices à l'étranger.

Sous-section 2 : L'ajustement des prix de transfert : une application affirmative de l'imposition territoriale

On va aborder dans cette sous-section l'impact de l'ajustement des prix de transfert sur l'application du principe de territorialité, en droit conventionnel ainsi qu'en droit interne et de chercher ensuite le rôle de l'administration fiscale dans la vérification de comptabilité.

¹ - Nicolas Colin, Pierre Painault et Nathanaël Mason-Schuler, Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale vis les échanges économiques et financiers intra-groupe, Note n°2012-M-032-03, Mars 2013, p.4.

² - Bulletin d'information fiscale, p.4.

³ - V.art. 9 paragraphe 1 convention OCDE.

⁴ - Bulletin d'information fiscale, *op.cit.*, p. 4.

1- En droit conventionnel

Dés 1963¹, l'OCDE a donné aux Etats liés par une même convention fiscale, la possibilité de rectifier les résultats des entreprises associées lorsqu'ils ne forment pas une image vraie des bénéfices réellement réalisés². A l'heure actuelle, l'OCDE a repris dans son Modèle la même idée à l'article 9³. *Cet article énonce que : « dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre entreprises indépendantes, les bénéfices qui sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait et à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence »*. Ce paragraphe consacre le principe de pleine concurrence, qui « implique que les prix de transfert utilisés entre les unités d'une même compagnie doivent être comparables à ceux existant sur le marché extérieur »⁴. Ces entreprises « sont toujours tenues de se conformer au principe de pleine concurrence »⁵. De ce-fait, les transactions doivent être effectuées en respectant ce principe. Ce dernier « signifie que le prix a été fixé dans les conditions normales du marché, à l'exclusion de toutes pratiques déloyales »⁶. C'est-à-dire le prix pratiqué entre entreprises dépendantes doit être le même que celui pratiqué entre entreprises indépendantes⁷.

On estime que le premier paragraphe de l'article 9 précité évoque « les conditions convenues ou imposées entre entreprises associées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre entreprises indépendantes ». C'est-à-dire des conditions autres que celles de pleine concurrence. Néanmoins, il ne faut pas croire que les conditions pratiquées entre entreprises dépendantes s'écartent toujours de celles qu'imposerait le marché libre. Ces entreprises peuvent négocier entre elles comme s'il s'agissait

¹ -En cette date le premier projet de convention tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, a été établi par le comité fiscal de l'OCDE.

² - DANIEL GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 4^{ed}, LGDJ, 2013, n°666, p. 401.

³ -Le Modèle de convention de l'ONU a également repris l'article 9 du Modèle de l'OCDE.

⁴-MARCEL Boyer, *Prix de transfert efficacité fiscale et organisationnelles dans les firmes multidivisionnelles*, Rapport de projet, Cirano, Montréal, mai 2007, p. 6.

⁵ -OCDE, Rapport de référence sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, sans date, n° 123, p. 32.

⁶ -Circulaire n°6 /MF/DGI/DLRF/LF08 relative à l'imposition des bénéfices indirectement transférés entre entreprises dépendantes, p. 18.

⁷ - BIC -Base d'imposition- Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes-Définition et principe de détermination des prix de transfert, Lamyline, BOI-BIC-BASE-80-10-10, p. 2.

d'entreprises indépendantes¹. Par conséquent, les administrations fiscales ne doivent pas préjuger systématiquement qu'il existe des manipulations pratiquées par les entreprises dépendantes afin d'échapper à l'impôt².

Il appartient donc à l'administration fiscale de contrôler la conformité des prix pratiqués par les entreprises dépendantes, pour toutes les opérations qu'elles réalisent, au regard du principe de pleine concurrence³. De son côté, et afin d'éviter tout risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ce prix est conforme au prix du marché⁴. Elle doit enfin être en mesure de montrer la méthode de détermination des prix pratiqués et la mettre à la disposition de l'administration fiscale en cas de contrôle⁵. Cependant, il peut arriver une difficulté dans la détermination d'un prix sur le marché libre. De plus, « les entreprises qui souhaitent sécuriser juridiquement leurs prix de transfert ont la possibilité de demander à l'administration un accord préalable de prix »⁶. Un accord préalable en matière de prix de transfert (APP) est « *un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associés, un ensemble appropriés de critères (concernant par exemple la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période* »⁷. C'est le contribuable qui va prendre l'initiative pour engager la procédure d'APP⁸ qui permet des négociations entre le contribuable lui-même, une ou plusieurs entreprises associées et une ou plusieurs administrations fiscales⁹.

¹ -OCDE, Examen de la comparabilité et des méthodes transactionnelles de bénéfiques, *op.cit.*, p. 5.

² - *Ibid*, p. 4.

³ -Les prix de transfert, Guide à l'usage des PME, direction générale des impôts, novembre 2006, France, pp. 36 et 37.

⁴ - *Ibid*, p. 20.

⁵ - Les prix de transfert, Guide à l'usage des PME, direction générale des impôts, novembre 2006, France, p. 20.

⁶ - BIC -Base d'imposition- Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes-Politique de Contrôle- Obligations documentaire et déclarative en matière de prix de transfert, Lamyline, BOI-BIC-BASE-80-10-10, p. 2.

⁷- OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 2010, p. 186.

⁸ -Il existe deux genres d'accords préalables sur le prix de transfert : l'accord unilatéral et l'accord bilatéral. Le premier consiste dans un accord conclu entre l'une des administrations fiscales des deux Etats contractants et l'entreprise, entant que le deuxième est un accord conclu entre les administrations fiscales par le biais de la procédure amiable prévue par l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE.

⁹- OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 2010, p. 186.

L'application des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre entreprises associées se heurtent parfois à des règles de droit, aussi bien dans le pays d'accueil que dans le pays d'origine, il s'agit notamment du paiement des taxes douanières, du contrôle des prix transférés, etc.

Le paragraphe 1 de l'article 9 précité qui autorise, afin de calculer l'impôt, la rectification des résultats déclarés, ne s'applique que lorsque des conditions spéciales ont été convenues ou imposées entre les entreprises associées. Par conséquent, aucune rectification ne sera engagée en l'absence de ces conditions. Cela veut dire que ces entités ne respectent, le plus souvent, le prix de marché dans les transactions effectuées entre eux.

La question de savoir si ces conditions sont assimilées aux conditions de marché libre sera tranchée par une analyse de comptabilité, il s'agit notamment des actifs utilisés, des risques supportés par les entreprises et mêmes leurs stratégies, ainsi que des clauses contractuelles et des situations économiques¹.

L'OCDE recommande deux méthodes afin de déterminer le prix de pleine concurrence celle : des méthodes traditionnelles basées sur les transactions comparables et celle des méthodes transactionnelles de bénéfices². La première méthode comporte trois modes de détermination : la méthode du prix comparable sur le marché libre³, la méthode du prix de revente et la méthode du prix de revient majoré. Quant à la deuxième elle comporte : la méthode du partage des bénéfices⁴ et celle de la

¹- OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 2010, *op.cit.*, n° 9.50, p. 277.

²-Précis de fiscalité 2015, 2^{ème} édition, Ministère des finances et des comptes publics, 2015, France, n°9357, p. 3343.

³-Cette méthode est la plus directe est la plus fiable pour déterminer le prix de pleine concurrence. Elle consiste à comparer le prix pratiqué entre les entreprises associées au celui du même bien ou service utilisé entre entreprises indépendantes. V. Nicolas Colin, Pierre Painault et Nathanaël Mason-Schuler, Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale vis les échanges économiques et financiers intra-groupe, Note n°2012-M-032-03, Mars 2013, *op.cit.*, p.6.

⁴- Cette méthode consiste à déterminer le résultat consolidé pour le groupe sur l'ensemble des opérations réalisées entre différentes entreprises liées. Elle a en effet pour but « d'identifier le montant global des bénéfices provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent ». Ces bénéfices sont ensuite partagés entre ces mêmes entités liées en fonction d'une base économiquement valable, afin d'obtenir des bénéfices comparable à celle qui aurait été réalisé « dans une situation de pleine concurrence ». Ladite méthode est applicable lorsque les activités effectuées au sein de groupe sont tellement communs qu'il devient difficile de justifier une valorisation pour chaque opération. EX : « fabrication et assemblage d'un même produit par plusieurs entreprises dépendantes, et la vente de ce produit à un client indépendant ». V. en ce sens BIC -Base d'imposition- Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes-Politique de Contrôle- Obligations documentaire et déclarative en matière de

transactionnelle de la marge nette¹. Le recours à ces deux dernières méthodes est préférable lorsque les deux précédentes ne peuvent être appliquées de manière suffisamment fiable².

S'agissant, de la méthode du prix de revient majoré, est également appelée « méthode du coût d'achat majoré », « elle correspond en quelque sorte à l'analogie de la méthode du prix de revente pour les fournisseurs plutôt que les détaillants ». Le prix de transfert est déterminé en effet, par l'ajout d'un pourcentage approprié du bénéfice brut au coût de production du produit. Cette méthode nécessite de déterminer les coûts de production comme le coût d'achat des matières premières et autres frais d'exploitation³. Pour bien comprendre cette méthode l'OCDE a donné un exemple d'application : « une filiale étrangère « B » achète un produit fabriqué par « A ». Ce dernier est un fabricant national de mécanismes d'horlogerie pour des montres fabriquées en grande série. Il dégage une marge brute sur coûts de 5 % sur son opération de fabrication. « X », « Y » et « Z » sont des fabricants nationaux indépendants du même produit que celui que fabrique « A ». « X », « Y » et « Z » vendent leurs produits à des acheteurs étrangers indépendants »⁴. Ces vendeurs dégagent une marge brute sur coûts de 3 à 5 % sur leurs opérations de fabrication de mécanismes d'horlogerie pour des montres fabriquées en grande série. Le fabricant « A » comptabilise tous ses frais, il s'agit des frais de contrôle, des frais généraux et même ses dépenses administratives dans les dépenses d'exploitation, « de sorte que ces coûts ne sont pas pris en compte

prix de transfert, Lamyline, BOI-BIC-BASE-80-10-10, p.8, et OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 2010, p. 101.

- ¹ - Cette méthode consiste à déterminer à partir d'une base appropriée (les coûts, les ventes, etc), le bénéfice net que réalise le contribuable dans le cadre d'une transaction intra-groupe (transaction contrôlée), et à le comparer avec ce qui est réalisé par une entreprise indépendante pour une transaction comparable. Elle généralement rare car BIC -Base d'imposition- Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes-Politique de Contrôle- Obligations documentaire et déclarative en matière de prix de transfert, Lamyline, BOI-BIC-BASE-80-10-10, p. 8.
- ² - MARCEL Boyer, Prix de transfert efficacité fiscale et organisationnelles dans les firmes multidivisionnelles, Rapport de projet, Cirano, Montréal, mai 2007, p. 11.
- ³ - C'est le cas d'un produit vendu par un fabricant à un distributeur apparenté qui lui-même le revend à une partie non contrôlée. V.M MARCEL Boyer, Prix de transfert efficacité fiscale et organisationnelles dans les firmes multidivisionnelles, Rapport de projet, Cirano, Montréal, mai 2007, p. 9.
- ⁴ - V. BIC -Base d'imposition- Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes-Politique de Contrôle- Obligations documentaire et déclarative en matière de prix de transfert, Lamyline, BOI-BIC-BASE-80-10-10, p.7. V.OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 2010, p. 81.

dans le coût des marchandises vendues. En revanche, les marges brutes de « X », « Y » et « Z » reflètent les frais de contrôle, frais généraux et dépenses administratives en tant que coûts des marchandises vendues. En conséquence, les marges brutes sur coûts de « X », « Y » et « Z » doivent être corrigées pour assurer la cohérence des méthodes comptables »¹.

Pour être recevable, chaque méthode prise par l'entreprise doit être justifiée et cohérente avec les fonctions exercées et les risques assumés². Toutefois, il est souvent difficile d'évaluer sur le plan fiscal les transactions entre entreprises dépendantes portant sur des biens incorporels³. Ces derniers recouvrent les droits d'utilisation d'actifs industriels tels que les brevets, les marques de fabriques, les noms commerciaux, les dessins ou modèles, ainsi que la propriété littéraire artistique et intellectuelle⁴. En dépit de l'absence d'une valeur comptable dans le bilan de la société, les biens incorporels peuvent avoir une valeur considérable⁵. Ils ont en effet un caractère spécifique, ce qui rend difficile la détermination de leurs valeurs au moment de la transaction, et même de trouver des biens comparables à ceux-ci. Il appartient à l'administration fiscale et le contribuable de se référer à la manière prise par les entreprises indépendantes.

Dans le cas où les conditions convenues ou imposées ne sont pas assimilées aux celles qui seraient convenues entre entreprises indépendantes, « les bénéfices qui auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait et à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence »⁶. Ce cas exprime une application expresse du principe de territorialité prévu par l'article 137 du CIDTA et l'article 7 du Modèle de l'OCDE. Donc, la convention attribue le droit de rectification des résultats à l'un des deux Etats contractants. Dans ce contexte, l'article 9 de la convention fiscale conclue entre l'Algérie et la Chine utilise comme titre : la « correction des bénéfices pour les

¹ - Ibidem.

² - BIC -Base d'imposition- Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes-Politique de Contrôle- Obligations documentaire et déclarative en matière de prix de transfert, Lamyline, BOI-BIC-BASE-80-10-10, p. 5.

³ - OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 2010, *op.cit.*, n° 6.1, p. 211.

⁴ - *Ibid*, n° 6.2, p. 211.

⁵ - *Ibid*, n° 6.2, p. 211.

⁶ -Art. 9.1 Modèle OCDE.

entreprises associées ». Une double imposition économique peut naître donc suite à cette correction. Pour l'éliminer, l'OCDE a proposé dans le paragraphe 2 de l'article 9 de son Modèle un principe dit de « l'ajustement corrélatif ». Elle le définit comme suit : « *Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays* »¹. Cet ajustement « *peut en pratique intervenir dans le cadre de la procédure amiable* »². Cette procédure traitée par l'article 25 du Modèle de l'OCDE « *constituerait ainsi le cadre juridique au sein duquel les dispositions de l'article 9-2 sont mises en œuvre* »³. Ce dernier article prévoit expressément que « *Pour déterminer cet ajustement (...) si c'est nécessaire, les autorités compétentes des Etats contractants se consultent* ». Ce qui montre que la procédure amiable peut être engagée pour étudier les demandes d'ajustement corrélatif⁴. Cela signifie que ces deux articles sont liés l'un de l'autre. On peut dire en effet que la double imposition économique, résultante d'un redressement de prix de transfert, entre dans le champ d'application de la procédure amiable. Mais, il faut tout d'abord savoir si la convention fiscale applicable contient une disposition analogue à l'article 9-2 de ce Modèle ou n'en contient pas⁵. Il est admis par les Etats que cette double imposition ne constitue le champ d'application de la procédure amiable que par l'existence d'une disposition comparable à l'article 9-2 précité⁶. Or, certains Etats se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 de l'article 9 dans leurs conventions fiscales⁷. Ils estiment, que ledit paragraphe a un caractère contraignant, puisqu'il oblige l'Etat ayant induit bénéficié du transfert de bénéfices de procéder à un ajustement corrélatif. « *Cette obligation résulte de l'utilisation du présent indicatif, (procède)* »⁸. Il ne crée

¹- OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, juillet 2010, *op.cit.*, p. 26.

²- *Ibid*, n°4.32, p. 156.

³- Marie-Laure Hublot, *Les procédures de règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert entre entreprises associées*, Thèse de doctorat en droit, Université Panthéon-Assas, septembre 2014, n°146, p. 66.

⁴- OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, juillet 2010, *op.cit.*, n°4.33, p. 157.

⁵- Marie-Laure Hublot, *op.cit.*, n°141, p. 65.

⁶- M. Laure Hublot, *op.cit.*, n°144, p. 66.

⁷- C'est le cas de l'Allemagne, la République tchèque et la Hongrie. En ce sens V.OCDE, commentaires sur l'article 9, & 16, 2010, p. 164.

⁸- M. Laure Hublot, *op.cit.*, n°147, pp. 66 et 67.

donc pas seulement une possibilité mais une obligation à la charge de l'Etat bénéficiaire du revenu indument transféré.

Néanmoins, on trouve parfois, comme dans le cadre de la convention conclue entre l'Algérie et la France en date du 17 octobre 1999, une stipulation expresse, « *que l'autre Etat procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéficiaires s'il estime que cet ajustement est justifié* »¹. Il en est de même dans la convention conclue entre la France et l'Italie en date du 5 octobre 1989². Cette rédaction est suffisante pour ne pas obliger les Etats contractants à procéder à un ajustement. On peut dire en effet, qu'il y avait une condition pour que le paragraphe 2 de l'article 9 soit applicable. Un Etat ne peut donc opérer un ajustement de bénéficiaires que s'il considère que le redressement opéré dans l'autre Etat est justifié dans son principe et dans son contenu³. C'est-à-dire l'ajustement ne peut être effectué dans un Etat que si ce dernier estime que le montant des bénéficiaires rectifiés par l'autre Etat coïncide « *à celui qui aurait été obtenu si les transactions avaient été conclues en toute indépendance* »⁴. Dans le cas contraire, il n'y a aucune raison pour appliquer ce paragraphe. De plus, d'autres conventions utilisent l'expression « *si c'est nécessaire, les autorités compétentes des Etats contractants se consultent* ». Cela se traduit par l'existence d'un choix laissé aux Etats qui veulent procéder à la procédure amiable. Cependant, le paragraphe 2 n'a pas précisé un délai à l'expiration duquel l'Etat se libère de tout ajustement approprié des bénéficiaires. Toutefois, le Modèle de la convention de l'OCDE laisse une certaine souplesse dans la rédaction des dispositions conventionnelles, ce qui permet aux Etats d'inclure une disposition qui limite dans le temps l'obligation de l'Etat qui veut faire l'ajustement des bénéficiaires.

D'autres Etats, l'Algérie en est un exemple, ont ajouté un troisième paragraphe dans l'article régissant les entreprises associées. Il s'agit de la convention conclue avec le Bahreïn⁵ qui stipule que : « *les dispositions du paragraphe (2) ne s'appliquent pas dans le cas d'évasion, de manquement ou de négligence volontaire* », c'est-à-dire ce paragraphe limite les ajustements corrélatifs aux cas où le contribuable est de bonne foi.

¹- V.art. 9 de la convention conclue entre l'Algérie et la France. J.O.R.A n° 24 du 10/04/2002, p. 03.

²- Cette convention est citée par M. Laure Hublot, *op.cit.*, n°151, p. 67.

³- OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, n°6, p. 163.

⁴- OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, n°6, p. 162.

⁵- La convention fiscale entre l'Algérie et Bahreïn en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu, J.O.R.A du 20 août 2003, n°50, p. 03.

2- En droit interne

Le traitement fiscal relatif aux prix de transfert se manifeste en droit algérien dans les dispositions des articles 141 bis¹ et 189 du CIDTA. Afin d'établir de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors d'Algérie, les bénéfices réalisés sont réintégrés aux résultats de l'entreprise. Cela veut dire que, les bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise exploitée en Algérie, mais n'ont pu l'être à cause des conditions qui les relie avec l'entreprise qui exploite hors d'Algérie et qui sont différentes de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, sont inclus dans les bénéfices imposables de cette entreprise en Algérie.

Il existe plusieurs méthodes pour transférer le bénéfice d'une façon indirecte. Le transfert indirect de bénéfices peut résulter donc, de la technique de transfert des prix, par la majoration des prix d'acquisition ou la minoration des prix de vente, du versement de redevances excessives ou sans contrepartie ; de l'octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit ; de la renonciation aux intérêts stipulés par les contrats de prêt ; de l'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu ou de tous autres moyens tels que de la rémunération des services fictifs, des abandons de créances non justifiées, etc. Du fait qu'il existe plusieurs moyens de transfert indirect de bénéfices, le législateur a utilisé l'expression « tous autres moyens ».

Ce qui est au cœur des articles précités 141 bis et 189 du CIDTA est celui du prix de transfert, par lequel l'administration fiscale peut rectifier les résultats déclarés par l'entreprise. Cette rectification engagée suite à un contrôle qu'elle effectue, l'administration peut entraîner une double imposition. Elle conduit d'abord à la correction des résultats déclarés, puis à la mise en recouvrement des rappels établis au nom de l'entreprise. L'exemple ci-dessous peut expliquer cette démarche :

Supposant qu'une filiale vend à sa société mère 2000 unités d'une marchandise dont chacune coûte 20.000 DA. Par le respect du prix de pleine concurrence (les conditions normales de marché), cette marchandise coûte 30.000 DA. Par une simple soustraction de (30.000 DA-20.000 DA), il résulte 10.000 DA. L'administration fiscale

¹ -Ces dispositions sont introduites par l'article 8 de la LF pour 2007, complété par les articles 9 de la LF pour 2008 et 4 de la LF pour 2010.

doit en effet réintégrer dans le bénéfice imposable de la filiale la somme de : 20.000.000 DA qui résulte de (10.000 DA X 2000 DA)¹.

Il résulte de ce qui précède, que les dispositions conventionnelles ainsi que ceux de droit interne expose le même traitement fiscal des prix de transfert, il s'agit donc d'une réintégration du bénéfice transféré au résultat imposable en Algérie. Cette application confirme donc l'imposition selon la source des bénéfices.

Au cours des vérifications, les agents de l'administration fiscale doivent, en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis précité, demander à l'entreprise des informations et documents précisant la nature des relations entre cette entreprise et une ou plusieurs entreprises situées hors d'Algérie. La méthode de détermination des prix de transfert liée aux opérations industrielles, commerciales ou financières avec les entreprises situées hors d'Algérie, le cas échéant, les contreparties consenties, les activités exercées par les entreprises situées hors d'Algérie liées par des opérations industrielles, commerciales ou financières à l'entreprise vérifiée ainsi que le traitement fiscal réservé à ces opérations.

Pour les sociétés membres d'un groupe de sociétés, la documentation est identique à celle exigée, en vertu de l'article 169 bis du code de procédures fiscales, aux sociétés apparentées visées à l'article 160 du code de procédures fiscales².

La comptabilité n'est qu'un moyen de détermination des comptes d'une entreprise. Elle permet en effet de déterminer le résultat imposable, les revenus distribués sous la vérification de l'administration fiscale.

3- Le rôle de l'administration fiscale dans la vérification de comptabilité

Le contrôle fiscal peut revêtir diverses formes, contrôle interne et autre externe. Le premier connu sous l'appellation de contrôle sur pièce et le deuxième, le contrôle sur place qui peut s'exercer sous la forme d'une vérification de comptabilité, ou sous celle

¹- Cet exemple est relatif à la minoration du prix de vente. V. Circulaire n°6 /MF/DGI/DLRF/LF08 relative à l'imposition des bénéfices indirectement transférés entre entreprises dépendantes, *op.cit.*, p.18.

² - V. art. 20 ter du code de procédures fiscales.

d'une vérification approfondie de la situation fiscale de l'ensemble (VASFE)¹. Ce qui nous intéresse c'est la vérification de comptabilité, car elle touche la comptabilité du contribuable².

D'après l'article 20 du code de procédures fiscales : « *Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la vérification de comptabilité des contribuables et effectuer toutes investigations nécessaires à l'assiette et au contrôle de l'impôt. La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables* ».

Cette définition est incomplète, car elle ne couvre pas tous les éléments de la vérification. Par ailleurs, les déclarations se manifestent comme une « vitrine fiscale » de la société. Cela met à la charge du contribuable de respecter ses obligations déclaratives.

Toutefois, selon la définition donnée par T.LAMBERT, « *La vérification de comptabilité s'analyse comme l'ensemble des opérations ayant pour objet d'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise et d'en rapprocher les indications à certaines données de fait ou matérielles, recueillies par des recherche tant internes qu'externes à l'entreprise, afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires. La finalité du contrôle est d'assurer l'établissement des impôts et taxes éludés* »³. Cette définition inclue tous les éléments de la vérification de comptabilité si on le distingue de celui prévue par l'article 20-1 du CPF.

C'est une vérification de la concordance entre les déclarations du contribuable et sa situation comptable réelle. Elle permet de confronter les déclarations fiscales avec les écritures comptables. Cette vérification comporte en effet trois phases essentiels : il s'agit ; la phase préparatoire, la phase d'exécution de la vérification et la phase de résultats⁴.

¹-LOUNIS Abdelouahab, Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale : étendue et limites, Etude comparative, Thèse de doctorat en sciences, Université d'Oran, Faculté de droit, 2014, p. 11.

²- لونيس عبد الوهاب، محاضرات في قانون الإجراءات الجبائية (غير منشورة)، ماستر قانون عام اقتصادي، 2017-2018، ص.2.

³ - LAMBERT Thierry, Contrôle fiscal : droit et pratique, PUF, 1998, p. 243.

⁴ -LOUNIS Abdelouahab, Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale : étendue et limites, Etude comparative, Thèse de doctorat en sciences, Université d'Oran, Faculté de droit, 2014.

La première phase peut se résumer dans l'étude de dossier fiscal et l'étude des autres documents déclarés par le contribuable. Il résulte de ces études l'établissement de certains documents nécessaires aux autres phases de contrôle. Il s'agit ; état comparatif du bilan¹, relevé de chiffres d'affaires réalisés, relevé de comptabilité² et le relevé détaillé des frais généraux³.

La deuxième phase est appelée la vérification sur place. La vérification de comptabilité doit se dérouler, par principe, dans les locaux de l'entreprise. Par exception au principe, suite à une demande du contribuable ou dans le cas de force majeure, la vérification peut se faire dans les services. Cette vérification ne peut être effectuée sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié⁴.

La vérification de comptabilité consiste à examiner la comptabilité en la forme et en objet⁵. En la forme ; elle doit être complète et régulière, exacte et probante. En le fond, elle touche les données comptables (les ventes, les achats et les stocks) et les vérifications des comptes actifs et passifs. Il résulte de la vérification en le fond d'estimer que la comptabilité est sincère ou non sincère. Il s'ensuit dans ce dernier cas un rejet de comptabilité selon les dispositions de l'article 43 du C.P.F.

La vérification de comptabilité est une procédure très importante mais, elle paraît assez complexe à l'échelle internationale. C'est-à-dire lorsque la société exerce son activité à la fois en Algérie et hors du territoire national en disposant une comptabilité distincte. Afin de savoir si les déficits ou les charges supportées à l'étranger ne sont pas imputables sur les résultats réalisés en Algérie, l'administration fiscale vérifie la comptabilité tenue par l'établissement stable situé à l'étranger. C'est pourquoi, certains Etats recourent au contrôle fiscal à l'étranger quand la convention fiscale bilatérale le permet. Ce constitue, à la fois, l'une des techniques récentes⁶ de coopération entre les

¹ -Document reprend l'ensemble des postes actif et passif de bilans des quatre années à vérifier.

² - Il « permet l'examen des comptes de résultat de chacun des exercices ».

³ - Ce document permet de relever les charges qui paraissent successives. V. AMIRAT Lamia et HAMOUCHE, Le contrôle fiscal : techniques et procédures illustration par un cas pratique au sein de la direction des impôts de wilaya de Bejaia, Master en finance et en comptabilité, Université Abderrahmane Mira-Bejaia, 2016, p. 26.

⁴ -Art. 20-4 C.P.F.

⁵ - لونيس عبد الوهاب، المرجع السابق، ص. 5.

⁶ - Les autres techniques récentes de l'assistance administrative se manifestent dans le contrôle fiscal simultané ainsi que l'échange de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur comme le secteur

administrations fiscales et une dérogation au principe de territorialité¹. A l'issue de ce contrôle, l'administration fiscale peut procéder à des redressements fiscaux.

Avec la mondialisation l'application du principe de territorialité est devenue beaucoup plus compliquée. Les systèmes fiscaux ont été établis dans une époque où les pouvoirs publics ne se préoccupent pas aux conséquences de leurs politiques hors le territoire national.

Titre 2 :

L'introduction de régimes dérogatoires : une exigence d'un environnement économique transfrontalier

En dépit de l'existence d'une règle consacrant le principe de territorialité dans l'imposition des bénéfices réalisés en Algérie, ce principe connaît des exceptions dans son application. Il est devenu de plus en plus inadapté aux conditions actuelles des entreprises qui ont besoin des assouplissements pour améliorer l'environnement économique.

Les dérogations au principe de territorialité ne résultent pas seulement des dispositions légales particulières de droit interne, mais elles sont issues également de dispositions conventionnelles, notamment les conventions de non double imposition. Ces dernières qui servent à éviter la double imposition et la fraude fiscale ne créent pas un droit d'imposition mais elles se dirigent vers la répartition de ce droit entre les deux Etats contractants.

bancaire. Le contrôle fiscal simultané ou concomitant représente un accord conclu entre deux ou plusieurs États en vue de vérifier simultanément, chacun sur son territoire, la situation fiscale d'une ou plusieurs personnes qui présentent pour eux un intérêt commun ou complémentaire dans le but d'échanger de renseignements.

¹ - Sur ce point V. P. 298 de la présente thèse.

On va étudier dans ce titre d'un côté des dérogations d'origine conventionnelle (chapitre 1) et de l'autre des dérogations issues des dispositions législatives (chapitre 2).

Chapitre 1 : Les dérogations issues de dispositions conventionnelles spécifiques

Les conventions fiscales constituent l'une des sources les plus importantes de droit fiscal international. Elles se sont développées sous l'égide de l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economique (OCDE). L'Algérie a signé trente-quatre conventions bilatérales en vue d'éliminer la double imposition et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales internationales. Toutefois, le réseau conventionnel algérien demeure faible en comparaison avec les pays voisins notamment la Tunisie¹.

La constitution algérienne place les conventions internationales dûment ratifiées au-dessus de la loi². Autrement dit, le législateur algérien consacre la primauté des traités internationaux comme principe constitutionnel. Ce principe est apparu pour la première fois dans la constitution de 1989³. Les traités sont classés dans une place intermédiaire entre la constitution et la loi. Ce qui donne le droit au Conseil constitutionnel de se prononcer sur la constitutionnalité des traités, soit par un avis si ceux-ci ne sont pas rendus exécutoires, soit par une décision dans le cas contraire⁴. De plus, lorsque le conseil juge qu'un traité, accord ou convention est inconstitutionnel, sa ratification ne peut avoir lieu⁵.

¹ -La Tunisie a signé 53 conventions fiscales par rapport à l'Algérie qui a signé 34 conventions.

² - L'art 150 de la constitution modifiée dispose que : « *Les traités ratifiés par le Président de la République, dans les conditions prévues par la Constitution, sont supérieurs à la loi* ». La loi n° 08-19 du 15 novembre 2008, n°63 du 16 novembre 2008 et la loi et la loi n° 16-01 du 6 mars 2016, JORA n°14 du 7 mars 2016. Cependant, cet article ne conditionne pas la nécessité de la publication des traités. Toutefois, dès sa première décision le Conseil Constitutionnel a estimé : « *qu'après sa ratification et dès sa publication toute convention s'intègre dans le droit national...* ». V. en ce sens Ahmed LARABA, Le droit conventionnel algérien (1989-1994), Annuaire de l'Afrique du Nord, tome XXXIII, 1994, CNRS Editions, p. 366.

³ - L'article 150 de la constitution modifiée en 2016 porte la même rédaction que l'article 123 de la constitution de 1989. Dès que l'article 159 de la constitution de 1976 place les traités internationaux dans la même hiérarchie que la loi. « *Les traités internationaux dûment ratifiés par le Président de la République, dans les conditions prévues par la constitution, ont force de loi* ».

⁴ - V.art. 186 de la révision constitutionnelle du 6 mars 2016.

⁵ - V.art 190 de la constitution modifiée en 2016.

La question qui se pose quel est l'impact du principe constitutionnel de primauté des traités internationaux sur la loi ?

Il faut tout d'abord remarquer que l'article 150 précité facilite le travail du juge qui peut vérifier seulement, afin d'appliquer ce principe, l'existence de la formalité de ratification. Dans ce contexte et en l'absence de cette formalité, le juge peut refuser l'application de la convention non ratifiée. A contrario et à titre comparatif, l'article 55 de la constitution française¹ exige la ratification régulière, mais le juge ne peut pas contrôler cette régularité. De plus, l'article 55 a mis la condition de réciprocité d'application entre les parties pour que la convention prime sur la loi. Dans le cas contraire, et dans la non-application par l'autre partie contractante, la convention ne peut avoir cette force obligatoire en droit interne², ce qui n'est pas le cas en droit algérien.

Il résulte dans l'application du principe de primauté des traités internationaux que les trois autorités, exécutive, législative et judiciaire, doivent se soumettre à ces règles internationales. L'autorité législative doit respecter le contenu de ces traités ratifiés lors de l'établissement des lois. Ces dernières ne doivent donc pas être incompatibles avec les traités déjà ratifiés. Cette incompatibilité constitue une violation du principe de primauté³.

De plus, le principe de primauté impose à l'autorité législative de modifier les lois postérieures à la mise en œuvre de la convention pour assurer l'exécution des engagements pris. De même, l'autorité exécutive doit respecter les traités en vigueur lors la préparation des projets de lois. Le président de la République peut intervenir pour empêcher la promulgation des lois qui sont incompatibles avec les engagements

¹ -L'article 55 de la constitution française du 4 octobre 1958 dispose que : « *Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie.* ».

² - A.CLOUTE, *op.cit*, p. 25.

³ - Le Conseil constitutionnel algérien a dénoncé, suite à une saisine par le Président de la République, la non constitutionnalité de certaines dispositions de la loi électorale de 1989, il s'agit notamment son article 86 qui détermine les conditions relatives à l'élection des membres de l'APN, il considère comme incompatible avec la constitution et certains traités conclus par l'Algérie qui interdit toute discrimination. Après cette décision le conseil constitutionnel a consacré le principe de l'irrecevabilité de la violation de la loi ultérieure (la loi nouvelle) au traité déjà ratifié.

internationaux de l'Algérie¹. De plus, il est prévu en droit international « *qu'aucun membre d'un traité ne peut invoquer les dispositions de son droit interne pour justifier la non-application de dispositions dudit traité* »². Devant cette primauté, le juge se trouve lui-même obligé d'appliquer les traités ratifiés³, et les parties peuvent se baser sur ces traités pour constituer leur action. D'ailleurs, dans sa première décision en 1989, le Conseil Constitutionnel en Algérie a confirmé l'idée de primauté des conventions ratifiées qui donne le droit à tout citoyen de revendiquer l'application de ces traités devant les tribunaux.

Ce principe concerne également les conventions fiscales éliminant la double imposition. Cependant, il connaît une exception qui consiste dans le principe de subsidiarité. Car ces conventions fiscales ne peuvent aboutir à une imposition aggravant la situation du contribuable par rapport au droit interne. Elles ne peuvent donc aggraver ou créer des obligations fiscales nouvelles, mais elles peuvent les alléger ou les supprimer⁴.

On peut distinguer deux catégories de conventions fiscales ; celles dites générales dont le principal objet est l'élimination de double imposition, et autres dites particulières ou à objet particulier qui consiste dans l'assistance mutuelle entre Etats⁵.

L'Algérie a conclu des conventions fiscales, avec plusieurs pays, s'inspirant du Modèle établi par l'OCDE. Ce dernier comporte certaines dispositions dérogeant au principe de territorialité formulé par l'article 137 du CIDTA. La première dérogation

¹-Dans ce contexte, et conformément à l'article 145 de la constitution, le Président de la République peut demander une seconde lecture de la loi votée, dans les trente (30) jours qui suivent son adoption. Alors, la majorité des deux tiers 2/3 des députés à l'APN est requise pour l'adoption de la loi.

²-NAEL GEORGES, *op.cit.*, p. 200.

³- La jurisprudence algérienne a consacré le principe de primauté dans un arrêt de 05/09/2001 relative à la contrainte par corps dans les obligations contractuelles. Or, l'article 407 du l'ancien code de procédures civiles a énoncé qu' « en matière commerciale ou de prêt d'argent, l'exécution des ordonnances, jugements ou arrêts passés en force de chose jugée et portant condamnation au paiement d'une somme principale supérieure à 500 DA peut être poursuivie par la voie de la contrainte par corps ». V. JORADP n° 47 du 9 juin 1966, p.475. Cependant, le juge a refusé, suite à l'adhésion de l'Algérie à la convention contre la torture et autres peines ou traitements cruels, inhumains ou dégradants, qui interdit l'emprisonnement d'une personne pour la seule raison d'incapacité d'exécuter son obligation contractuelle, l'application de l'art 407 précité. En conséquence, il est devenu inaccessible d'appliquer la contrainte par corps à cause d'une inexécution d'une obligation contractuelle. Annexe du décret présidentiel n°89-66 du 16 mai 1989 portant adhésion à la convention contre la torture et autres peines ou traitements cruels, inhumains ou dégradants, JORA n° 11 du 26 février 1997, p. 3.

⁴- Les conventions fiscales ont pour vocation prioritaire de supprimer la double imposition et non de l'aggraver. A.CLOUTE, *op.cit.*, pp.31, 32 et 37.

⁵- JARNEVIC JEAN-PIERRE, *Droit fiscal international*, Economica, 1985, p. 70.

apportée par ces conventions est relative à l'imposition des entreprises de navigation maritime et aérienne, qui consiste dans l'attribution de ce droit à l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé. La seconde exception consiste dans l'attribution du droit d'imposition à l'Etat autre que l'Etat de la source.

Section 1 : Les dérogations relatives aux entreprises de navigation maritime et aérienne internationale

Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune a traité le cas des entreprises de navigation maritime et aérienne dans l'article 8 sous le titre « navigation maritime et aérienne internationale »¹. L'article 8 du Modèle de l'ONU a également traité l'imposition des bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international de navires ou d'aéronefs.

On se base dans l'étude de cette imposition sur le Modèle de l'ONU, car selon la dernière mise à jour du Modèle OCDE en 2017, cette imposition ne forme pas une disposition dérogatoire au principe de source, ce qui n'est pas le cas selon le Modèle de l'ONU.

Conformément aux dispositions de l'article 8 du Modèle de l'ONU², les conventions signées par l'Algérie ont repris la même règle. Cela veut dire que les entreprises algériennes et étrangères de navigation maritime ou aérienne ne sont pas imposables en Algérie lorsque leur siège de direction se trouve à l'étranger.

¹- Art. 8 de MC.OCDE a été modifié dans la mise-à-jour 2017 de ce Modèle, le titre ancien navigation maritime, intérieure et aérienne de cet article est devenu : navigation maritime et aérienne internationale. D'après l'article nouveau : « 1. Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet Etat.

2. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un pool, une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation».

²- Art. 8 du Modèle de l'ONU prévoit que : « 1. Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

2. Les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

3. Si le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est considéré comme situé dans l'Etat contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau, ou à défaut de port d'attache, dans l'Etat contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.

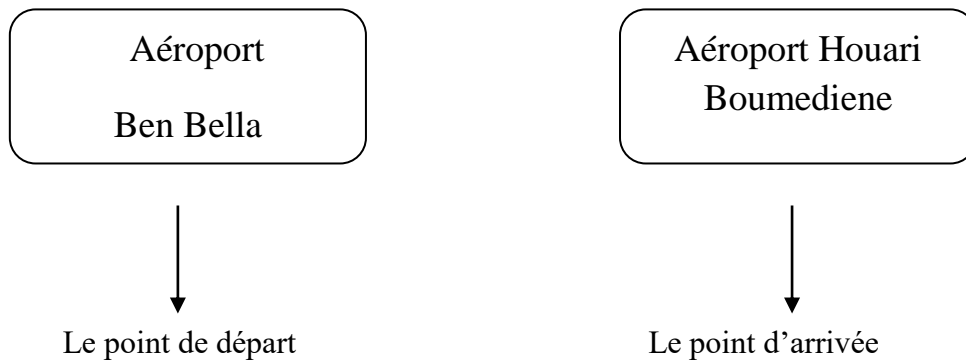
4. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un pool, une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation ».

Sous-section 1 : La définition des entreprises exploitées en trafic international, de navires ou d'aéronefs

Le législateur algérien a défini la navigation maritime¹, ainsi que les conventions fiscales signées par l'Algérie contiennent un titre intitulé « **définitions générales** », par lequel le trafic international est défini comme suit : « *tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un Etat contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre Etat contractant* »².

Le schéma ci-dessous explique le cas d'un voyage effectué dans le même Etat et qui est considéré comme trafic interne :

Un voyage effectué entre deux points situés dans le même Etat contractant



¹- Art 161 du code maritime prévoit que : « *La navigation maritime est celle qui est exercée sur mer et dans les eaux intérieures par des navires...* »

²-V. à titre d'exemple l'art 3 paragraphe 1 alinéa-e de la convention fiscale algéro-française, JORA n°24, 10 avril 2012, p. 4.

Dans cet exemple, bien que le siège de cette entreprise se situe dans un autre Etat contractant, le trafic n'est pas considéré comme international¹.

La définition du terme navigation a une importance majeure dans la détermination de la loi applicable selon le cas d'un navire ou d'un avion.

Le législateur algérien a considéré dans l'article 3 du code de commerce que tout contrat concernant le commerce par mer et par air comme acte de commerce par sa forme. Toutefois, l'article 2 de ce même code et l'article 4 de l'ordonnance 96-27² ont introduit quelques opérations relatives au commerce maritime dans la liste des opérations commerciales par leur objet. Une opération relative au commerce maritime est parfois placée comme activité commerciale par sa forme et autre fois commerciale par son objet. On estime donc, l'existence d'un paradoxe dans la qualification des opérations du commerce maritime par ces deux articles et l'article 3 du Code de Commerce. Il est évident pour régler ce problème de choisir entre les deux solutions suivantes ; soit l'abrogation du dernier alinéa de l'article 3 du Code de Commerce³ pour le remettre dans l'article 2 du même code⁴ en ajoutant les dispositions de l'article 4 de l'ordonnance 96-27 ou bien ; introduire les dispositions de ce dernier article dans l'article 3 précité pour que toutes les opérations concernant le commerce seront réputées acte de commerce par leur forme⁵.

Ce qui nous intéresse de plus dans cette sous-section est la définition du terme navigation qui est donnée par l'article 161 précité du code maritime⁶. La navigation maritime est celle qui est exercée sur mer et dans les eaux intérieures par des navires⁷. Elle comprend en plus de la navigation commerciale relative au transport de

¹- L'Allemagne, la Grèce, le Mexique et la Turquie réservent leur position quant à l'application de l'article 8 aux revenus provenant des transports intérieurs des passagers ou de marchandises et de la location de conteneurs V. OCDE, La mise-à-jour 2017, *op.cit.*, p. 145.

² - Ordonnance n°96-27 du 9 décembre 1996 modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce, JORA n° 77 du 11 décembre 1996, p. 4.

³ -L'art. 3 du C.Com dispose que : « *Sont réputés actes de commerce par leur forme...tout contrat concernant le commerce par mer et par air* ».

⁴ - L'art. 2 du C.Com dispose que : « *Sont réputés actes de commerce par leur objet : ...toutes assurances et autres contrats concernant le commerce de la mer* ».

⁵- فرحة زراوي صالح، المرجع السابق، ص.97.

⁶ - Ordonnance n°76-80 du 23 octobre 1976 portant code maritime modifié et complété par la loi n° 10-04 du 15 août 2010, JORA n°29 du 10 avril 1977, p. 398.

⁷ -Ces navires sont définis à l'article 13 de l'ordonnance n° 76-80 portant code maritime comme suit : « *Aux fins du présent code, est considéré comme navire tout bâtiment de mer, ou engin flottant effectuant une navigation maritime, soit par son propre moyen, soit par remorque d'un autre navire, ou affecté à une telle navigation* »

marchandises et de passagers, la navigation auxiliaire concernant le pilotage, le remorquage, l'assistance et le sauvetage, la pêche et la plaisance, etc¹.

Tout navire exerçant la navigation maritime doit obligatoirement disposer à bord, de titres de navigation délivrés par l'autorité administrative maritime. Cette dernière est placée sous l'autorité du ministre chargé de la marine marchande, ses fonctions à l'échelon littoral sont exercées par les administrations maritimes locales². Les titres sont affectés selon la navigation, ils concernent : l'acte de nationalité, le rôle d'équipage³, le permis ou la carte de circulation⁴. Parmi les objectifs de ces titres est de préciser l'identité du navire, du propriétaire et des membres de l'équipage ainsi que le genre et la catégorie de navigation exercée⁵. Toutefois, les conventions conclues par l'Algérie dans leur version arabe utilisent le terme « transport maritime et aérien », alors que la version française utilise le terme « navigation maritime et aérienne ». En effet, le transport n'est qu'une partie de la navigation. Cependant, il provient d'une lecture attentive de l'alinéa 1 de l'article 8 du Modèle de Convention de l'OCDE, que le terme à retenir est celui de transport, ainsi l'expression « trafic international », définie à l'alinéa e) du paragraphe 1 de l'article 3 de la même convention, désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef⁶. En effet, les bénéfices concernés par cet article sont ceux réalisés par l'entreprise résultant des activités directement liées à l'exploitation de navires ou aéronefs, qu'elle exploite en trafic international, et même ceux qui ne résultent pas des activités directement liées à ces opérations. Autrement dit, pour considérer une activité comme étant directement liée au transport de passagers ou de marchandises, elle doit être exercée principalement en liaison avec ce transport⁷. Dans le cas contraire, l'activité ne constitue qu'une contribution mineure, on la qualifie comme une activité

¹ - V.art.161 du code maritime.

² - V. arts. 1 et 2 de l'ordonnance n°76-80 du 23 octobre 1976 portant code maritime.

³- « *Le rôle d'équipage est le titre de navigation délivré aux navires pratiquant une navigation maritime professionnelle, et dont l'équipage est composé des gens de mer* ». *Les navires qui doivent être munis obligatoirement ce rôle sont ceux affectés notamment à la navigation maritime, la navigation auxiliaire et la navigation de pêche, telles que définies à l'article 161 de l'ordonnance 76-80. V. arts. 191 et 192 de l'ordonnance précitée.*

⁴ - Art 189 du code maritime.

⁵- Art. 195 du code maritime.

⁶ -L'alinéa 1 e) de l'article 3 du Modèle de l'OCDE est devenu comme suit : « *l'expression « trafic international » désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans un Etat contractant et que l'entreprise qui exploite le navire ou l'aéronef n'est pas une entreprise de cet Etat* ».

⁷-Exemple : Le moment d'Omra, l'Algérie loue des aéronefs pour transporter les pèlerins. Cette location constitue une activité directement liée au transport des passagers.

secondaire¹. Il existe des sociétés de transport aérien qui exploitent des services d'autobus afin de transporter les passagers de ses vols de la ville vers l'aéroport².

Certaines conventions conclues par l'Algérie en vue d'éviter la double imposition déterminent les bénéficiaires qui sont considérés comme tirés de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs, telles que la convention conclue avec l'Ukraine. Elle stipule dans son article 8 paragraphe 2 que : « *Pour l'application des dispositions du présent article, les bénéficiaires tirés de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs, comprennent :*

a) *Les bénéficiaires tirés de la location coque nue de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international ; et*
b) *Les bénéficiaires tirés de l'utilisation, de l'entretien ou de la location de conteneurs (ainsi que des remorques et équipements connexes pour le transport de conteneur) utilisés pour le transport de marchandises en trafic international, lorsque la location coque nue de navires ou d'aéronefs ou l'utilisation, l'entretien ou la location de conteneurs, selon le cas, est accessoire à l'exploitation, en trafic international de navires ou d'aéronefs »*³. Cette détermination est confirmée également par l'article 8 de la convention conclue entre l'Algérie et la Syrie, qui dispose que ces bénéficiaires comprennent également ceux tirés d'autres activités notamment de l'exploitation et de la location de conteneurs utilisés pour le transport international de marchandises⁴.

Par ailleurs, la convention conclue entre l'Algérie et Liban joint même les bénéficiaires réalisés durant la période des activités de transport ferroviaire ou les véhicules de transport routier. Cette convention a élargi le champ d'application de l'article 8 qui prévoit : « *Les bénéficiaires réalisés à travers l'exploitation, en trafic international, de navires, d'aéronefs, trains ou de véhicules de transport routier ne sont imposables que dans l'Etat contractant dans lequel se situe le siège de direction effective de l'entreprise »*⁵. Ces bénéficiaires visés peuvent même comprendre ceux réalisés par

¹- L'exemple qui peut clarifier ce cas est celui de la publicité effectuée par une entreprise, dans des bureaux de vente de tickets par exemple, pour le compte d'autres entreprises, les bénéfices générés par la première entreprise sont couverts par le premier paragraphe de l'article 8 précité. OCDE, *op.cit.*, p.154.

²- *Ibid*, p. 154.

³-La convention conclue entre l'Algérie et 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, JORA n° 27 du 28 avril 2004, p.9.

⁴ - La convention algéro-syrienne en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Damas le 14 septembre 1997, JORA n° 19 du 1 avril 2001, p.10.

⁵ -Art. 8 de la convention conclue entre l'Algérie et la République Libanaise en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à

l'exploitation d'un hôtel, à condition que ce travail s'attache exclusivement au trafic international¹. Ils s'entendent aussi bien de ceux provenant de la participation à un pool, une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation². Ce qui est remarquable, c'est que la convention conclue entre l'Algérie et le Liban a effectué un changement corrélatif à la définition du « trafic international » dans l'article 3 afin d'étendre l'application de l'article 8 au transport routier³. Il en est de même pour la convention conclue par la Turquie qui se réserve également le droit d'étendre le champ d'application de son article 8.

En revenant à la convention conclue par l'Algérie avec l'Ukraine, on remarque qu'elle n'a pas pris le siège de direction effective de l'entreprise comme critère pour imposer les bénéfices tirés de l'exploitation en trafic international, mais elle a retenu, contrairement à d'autres conventions conclues par l'Algérie, le critère de la résidence. Elle prévoit que les bénéfices qu'un résident d'un Etat contractant tire de l'exploitation en trafic international de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet Etat⁴. On estime que les Etats contractants ont la faculté d'adopter pour l'article 8 précité la règle de la résidence⁵. En effet, dans certains cas, l'Etat où se trouve le siège de direction effective ne coïncide pas toujours avec l'Etat dont est résidente l'entreprise. La question qui se pose ici, est ce que la résidence des personnes morales peut être autre chose que le siège social ? En droit fiscal algérien, et contrairement aux personnes physiques, on ne trouve pas une définition de résidence des personnes morales. Mais le code de commerce considère le domicile de la société son siège social⁶. Ce dernier doit figurer dans les statuts de la société⁷. Le droit positif algérien ne distingue pas entre ce siège et le siège social réel⁸ pour protéger les tiers contre une détermination fictive du

Beyrouth le 26 mars 2002, V. décret présidentiel n° 06-171 portant sa ratification, J.O.R.A. n° 35 du 28 mai 2006, p. 4.

¹ -Art. 8 paragraphe 2 de la convention précédente entre l'Algérie et Liban.

² - V.art paragraphe 4 de l'article 8 de la convention OCDE.

³ -Art. 3 L de la convention conclue entre l'Algérie et Liban prévoit que : « l'expression « trafic international » désigne tout transport effectué par un navire, un aéronef, un train ou un véhicule de transport routier exploité par une entreprise... ». Cependant, on ne peut pas imaginer l'existence d'un transport routier qui relie entre l'Algérie et le Liban. Il était de préférence de trouver cette disposition dans la convention fiscale conclue avec les pays du Maghreb-arabe.

⁴ -V.art. 8 al.1 de la convention conclue entre l'Algérie et l'Ukraine.

⁵ - OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2010, *op.cit.*, n°5, p. 74.

⁶ -Art. 547 C.com.

⁷ -Art. 546 C.com.

⁸ -Le siège social réel consiste normalement dans le lieu où les activités sont effectivement dirigées et contrôlées, où sont ouverts les comptes bancaires, où sont tenues les assemblées, etc.

siège social statutaire¹ surtout dans le cas où la société exerce ses activités dans des lieux différents². Par contre, ce qui existe en droit français, est la considération de ce dernier siège comme fictif dès lors qu'il ne correspond pas au lieu du principal établissement de la société³.

Souvent le siège social correspond généralement au lieu du principal établissement et au lieu du siège de direction. Lorsque ce siège ne coïncide pas avec le lieu du principal établissement, la société est réputée résidente à ce dernier lieu⁴.

La notion de résidence des personnes morales varie selon les juridictions. Les Etats-Unis utilisent le critère d'enregistrement, ils tiennent compte du lieu d'immatriculation de la compagnie (place of incorporation)⁵, le Canada prend en considération le lieu où la société a été constituée⁶ ; la France utilise un autre critère, celui du lieu où l'entité est gérée et contrôlée⁷. En effet, la résidence des personnes morales peut être déterminée par le siège de direction ou autre critère de nature analogue. En droit conventionnel, l'OCDE et l'ONU renvoient toujours à la législation interne des Etats contractants pour la définition de la résidence⁸. La diversité des définitions de cette résidence peut entraîner un cas de double résidence ; c'est pourquoi l'ONU règle le conflit des résidences des personnes morales en faveur de l'Etat contractant où le siège de direction effective est situé⁹. Celui-ci constitue un critère d'imposition des bénéficiaires tirés de l'exploitation en trafic international.

¹ -Lorsque la société entreprend des activités dans des endroits différents, le tribunal compétent, peut être celui du domicile du défendeur, le lieu du siège social ou bien le lieu de l'un de ses établissements. V. M.SALAH, *op.cit.*, n°371, p. 225.

² -M.SALAH, *op.cit.*, n°371, pp. 224 et 225.

³ - *Ibid*, n°371, pp.224 et 225.

⁴ -CHARLES Delvaux et Jean-Luc Wuidard, avocats, Notion de domicile fiscal, Espace entreprises – <http://entreprise.barreaudliege.be>—mars 2012, p. 2.

⁵ - J.MALHERBE, *op.cit.*, p. 43.

⁶ -OCDE, *op.cit.*, n°27, p.87.

⁷ - S.OURAMDANE, *op.cit.*, p. 91.

⁸ -Le terme personne utilisée dans la convention OCDE comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes. V. art.3 de ladite convention.

⁹ -Article 4 paragraphe 3 de la convention ONU prévoit que : « *Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Etats contractants, elle est considérée comme un résident seulement de l'Etat où son siège de direction effective est situé* ». Cependant, dans la pratique, il sera assez rare qu'une personne morale soit imposée deux fois en raison de la résidence, mais cette imposition pourra se résulter si chaque Etat se base sur des critères différents dans la détermination de la résidence. Toutefois, l'OCDE a modifié ce paragraphe, il est devenu comme suit : « *Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1 une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de déterminer d'un commun accord l'État*

Sous-section 2 : Le critère du siège de l'entreprise dans l'imposition des bénéfices

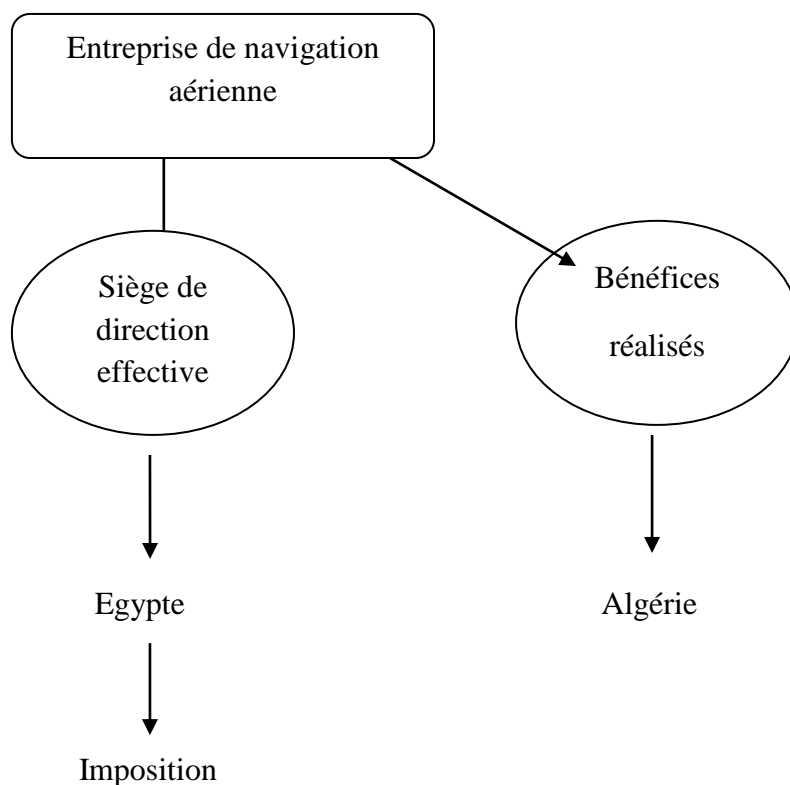
Le premier paragraphe de l'article 8 du Modèle de l'ONU octroie le droit d'imposition à l'Etat contractant où est situé le siège de direction effective de l'entreprise¹. En effet, cette règle constitue une dérogation à la règle de territorialité qui subordonne l'imposition à l'Etat où le bénéfice est réalisé. Cet article pose alors le principe de la taxation au lieu du siège de direction effective en écartant le lieu de la réalisation des bénéfices². Dans ce contexte, supposant qu'une entreprise de navigation maritime a son siège de direction en Egypte mais qu'elle réalise des bénéfices en territoire algérien. Bien que l'Algérie soit considérée comme Etat de source ; le droit d'imposition revient à l'Egypte³ si l'on retient l'article 8.

contractant duquel cette personne est réputée être un résident aux fins de la Convention, eu égard au lieu où se situe son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée en société ou en toute autre forme juridique et à tout autre facteur pertinent. En l'absence d'un tel accord entre les États contractants, la personne ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la Convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes des États contractants ».V. OCDE, La mise à jour 2017 Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, p. 16.

¹ - Cet alinéa prévoit que : « *Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de direction effective est situé* ».D'ailleurs, on a pris comme référence dans cette sous-section le Modèle de l'ONU, parce que l'article 8 Modèle de l'OCDE a été modifié en 2017.

²-Daniel de Vries Reiligh, n°15.1, *op.cit.*, p.149.

³ - L'article 8 de la convention conclue entre l'Algérie et l'Egypte prévoit que : « *Les bénéfices réalisés par un Etat contractant à travers l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet Etat contractant où le centre de direction effective de l'entreprise est situé* ». JORA n° 236, du 2 avril 2003.



En effet, seul l'Etat où est situé le siège de direction effective est en droit d'imposer les bénéfices ainsi réalisés. Il faut tout d'abord expliquer le sens de ce terme¹.

Le siège de direction effective est un terme utilisé par les conventions préventives de double imposition afin de déterminer l'Etat à qui appartient le droit d'imposition. Il n'est pas défini dans l'article 4 de la convention OCDE intitulé « résident ». Cependant, les commentaires relatifs à cet article, dans son paragraphe 24 qui a été inséré en 2000 suite à une mise à jour du Modèle et été modifié en 2010, ont été poursuivis par le Modèle de l'ONU. Ces commentaires portent des significations sur ce terme, « ...*Le siège de direction effective a été adopté comme critère de référence pour les personnes autres que les personnes physiques. Le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaire pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble. Tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour*

¹ -Il faut mentionner que le lieu du siège social en général a une grande importance dans la détermination du tribunal compétent, la loi applicable, la réunion des assemblées générales et même dans la recherche de la nationalité de la société.

déterminer le siège de direction effective. Une entité peut avoir plus d'un siège de direction, mais elle ne peut avoir qu'un siège de direction effective »¹.

La France fait une observation sur ces commentaires. Elle prévoit que ce siège correspond normalement au lieu où la personne ou groupe de personnes exerçant les fonctions les plus élevées (par exemple un conseil d'administration ou un directoire prend ses décisions)². Cette observation a été ainsi retenue dans les commentaires relatifs à la convention entre l'Algérie et la France³. « *Pour les personnes morales, le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que le siège de direction effective est le seul critère à prendre finalement en compte en cas de double résidence au sens du paragraphe 1 du même article. Le siège de direction effective est le lieu où sont prises les décisions stratégiques en matière de gestion et de politique industrielle ou commerciale nécessaires à la conduite des affaires de l'entreprise. Le siège de direction effective sera normalement le lieu où la personne, ou le groupe de personnes, de rang le plus élevé (par exemple, le Conseil d'administration) prend ses décisions. La détermination du siège de direction effective est une question de fait. Une entreprise peut disposer de plusieurs sièges de direction mais ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective* ». Il correspond donc au lieu où sont concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle.

La question fréquemment posée est-celle de savoir : dans quel pays se trouve le siège de l'entreprise ?

Si chaque Etat estime que le siège de direction effective se localise sur son territoire, ça pose un problème de double imposition. Les entreprises concernées peuvent alors se tourner vers les voies de règlement de différends prévues par les conventions fiscales. Il s'agit de la procédure amiable qui permet aux autorités compétentes des Etats contractants, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention et même de se concerter entre eux en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus

¹ - ONU, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, p. 95.

² - Commentaires sur l'article 4 paragraphe 26.3, OCDE, Modèle de Convention concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, p. 86.

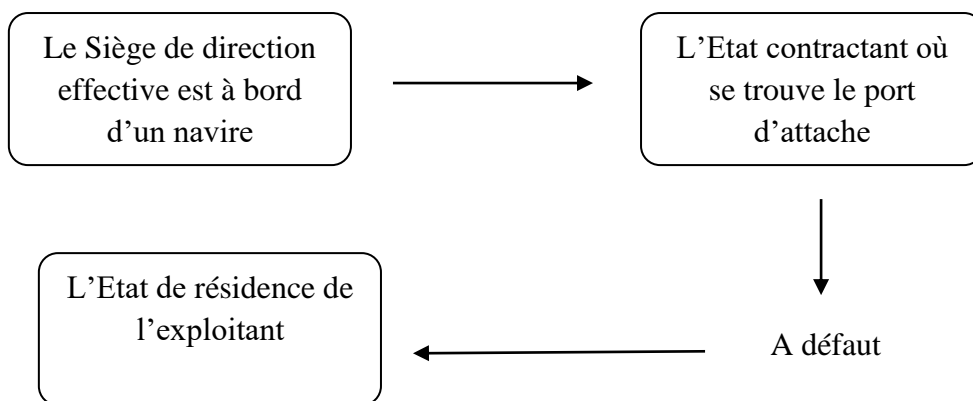
³ - Commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, Direction générale des impôts, Bulletin officiel des impôts n° 92 du 22 mai 2003, p. 10.

par la convention¹. Ces deux derniers domaines ne font pas nécessairement intervenir le contribuable. Par contre, ce contribuable peut engager cette procédure dans le domaine d'une imposition non conforme aux dispositions de la convention².

L'article 8 du Modèle de l'ONU se compose normalement de 4 paragraphes, mais certains Etats réservent leur droit de ne pas intégrer le deuxième paragraphe³, c'est le cas de l'Algérie, la Belgique, le Canada, la Turquie, le Royaume-Uni et les Etats-Unis. Ces Etats préfèrent de ne pas intégrer la navigation intérieure dans le champ d'application de cet article⁴.

Le troisième paragraphe de ce même article 8 traite le cas particulier du siège de direction effective, celui du siège mobile qui se trouve à bord d'un navire ou d'un bateau. Dans ce cas, l'Etat qui peut percevoir l'impôt est celui où se trouve le port d'attache du navire ou du bateau. Car cet Etat constitue le territoire dans lequel est situé le siège de direction de l'entreprise. Toutefois et à défaut de détermination de ce lieu, l'impôt sera perçu dans l'Etat contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.

Le siège mobile



¹- Art. 25 du Modèle de Convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

²- La procédure amiable est généralement utilisée dans trois domaines : il s'agit : d'une imposition non conforme aux dispositions de la convention, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention ainsi que pour éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention.

³- Le paragraphe 2 de l'article 8 Modèle de l'ONU prévoit que : « *Les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé* ».

⁴- OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2010, *op.cit.*, p. 159.

L'existence en Algérie d'un siège de direction effective permet de déterminer la résidence fiscale de la société d'une part (art.4 du Modèle de la convention OCDE) ; et d'autre part l'existence en Algérie d'un siège de direction permet de son côté la confirmation d'une présence d'un établissement stable d'une société étrangère (art.5 du Modèle de la convention OCDE). A cet égard, l'imposition sera basée sur deux fondements : la résidence (siège de direction effective) et l'établissement stable. En effet, si une société a son siège de direction effective dans un Etat et exerce en parallèle une activité dans un autre Etat, par l'intermédiaire d'un établissement stable¹, autre que le siège de direction, dans ce cas on applique l'article 7 du Modèle de la convention OCDE. Cependant, ce qui résulte des commentaires de la convention fiscale conclue entre l'Algérie et la France qu'il n'y a pas lieu de rechercher l'existence d'un établissement stable dans un Etat contractant dès lors que le siège de direction se trouve dans l'autre Etat contractant. Il s'ensuit que, les bénéfices réalisés par une entreprise quel que soit le lieu de son siège de direction effective, en Algérie ou en France, ne sont imposables que dans l'Etat de siège, même dans le cas où cette entreprise exerce son activité dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable². Par conséquent il n'y a pas lieu d'appliquer l'article 7 du Modèle de la convention OCDE.

Il en résulte, que les entreprises de navigation maritime ou aérienne algériennes et même françaises opérant sur l'un de ces deux territoires sont soumises aux impôts locaux y compris la taxe sur l'activité professionnelle ou la taxe professionnelle, successivement de l'Algérie ou la France³. Cependant, le droit fiscal algérien octroie une exonération d'impôt au profit des entreprises de navigation maritime ou aérienne établies à l'étranger qui réalisent des bénéfices provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs étranger, à condition qu'une exemption réciproque et équivalente soit

¹ -Exemple : Une compagnie de navigation maritime étrangère possède dans un port français une agence sous la direction d'un directeur qui délivre des billets aux passagers par exemple. (CE, arrêt du 4 juillet 1924, n° 81282, RO. 4918).

²- « *Pour l'imposition de ces bénéfices, il n'y a donc pas lieu de rechercher si l'entreprise concernée a ou non un établissement stable dans l'Etat autre que celui où est situé son siège de direction effective. Il s'ensuit que les bénéfices retirés par les entreprises dont le siège de direction effective est en Algérie de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international ne sont pas imposables en France, même si elles y possèdent un établissement stable* ». Les bénéfices retirés par les entreprises dont le siège de direction effective est en France sont traités de la même manière. V. Bulletin officiel des impôts n° 92 du 22 mai 2003, Commentaire de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, Direction générale des impôts, p. 17.

³ - *Ibid*, p. 17.

accordée aux entreprises algériennes de même nature¹, il en est de même en droit français². (C'est l'application du principe de réciprocité).

En revenant au terme du siège de direction effective qui est utilisé également aux articles 13 (3), 15 (3), 22 (3) de ladite convention pour l'imposition successivement des gains en capital, des rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié et la fortune constituée par des navires et des aéronefs exploités en trafic international.

Le troisième paragraphe de l'article 13 correspond aux dispositions de l'article 8, et estime que les gains provenant de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international, de bateaux servant à la navigation intérieure ou de biens mobiliers³ affectés à l'exploitation de ces navires, ou bateaux, sont imposables dans l'Etat contractant où est situé le siège de direction effective de l'entreprise. Mais, il constitue en même temps une dérogation au paragraphe 2 de l'article 13, qui octroie le droit d'imposition des gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable, y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable : d'un côté à l'Etat où est situé l'établissement stable, d'un autre côté, l'imposition est attribuée à l'Etat de résidence du cédant lorsque les gains proviennent de l'aliénation de tous les autres biens mobiliers⁴.

Selon l'auteur Daniel de Vries Reilingh⁵, la raison pour laquelle les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs, sont soumis au critère de siège de direction effective, s'explique par les spécificités qui caractérisent notamment le secteur des transports maritimes et aériens internationaux. En effet, ce genre de transport connaît des mouvements qui s'étendent sur plusieurs pays au monde. Cela rend l'imposition selon les critères traditionnels (établissement

¹ -V. art. 175 du CIDTA.

² -V. Art 246 du CGI.

³ -Le Modèle de la convention de l'OCDE ne définit pas les biens mobiliers, mais elle le fait pour les biens immobiliers dans son article 6 qui fait retour tout d'abord à la définition attribuée par le droit interne où sont situés ces biens. Ils comprennent en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, ...l'usufruit des biens immobiliers, etc. à l'exclusion des navires et aéronefs. Les biens mobiliers sont donc tous les biens autres que les biens immobiliers.

⁴ - V. paragraphe 5 de l'article 13 du Modèle de la convention de l'OCDE.

⁵ - Daniel de Vries Reilingh, *op.cit.*, n°15.1, p. 149.

stable)¹ plus difficile, « tant pour ce qui concerne la question de l'existence de tels établissements que pour ce qui est de l'attribution à chacun de sa part de profits »².

Aujourd'hui, l'article 8 du Modèle de l'OCDE se base, dans l'imposition des bénéfices provenant des activités internationales de transport maritime et aérien, sur la résidence. C'est-à-dire que le droit d'imposition doit être réservé à l'Etat contractant de l'entreprise. D'où, l'expression « entreprise d'un Etat contractant » désigne une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant. La modification apportée par l'OCDE a été justifiée sur la base d'un examen des pratiques suivies par des Etats membres ainsi que non membres de cette organisation en ce qui concerne les conventions cela a cependant montré que la majorité de ces Etats préféreraient l'Etat de l'entreprise³. Il semblerait que, ce critère adopté récemment par l'OCDE a élargi le champ d'application de l'article 8. D'ailleurs, la résidence de l'entreprise ne concerne pas seulement le lieu où se trouve le siège de direction effective, de plus l'Etat où se trouve ce siège peut ne pas être l'Etat dont est résidente l'entreprise.

L'article 8 Modèle de l'OCDE avant et après modification n'attribue pas le droit d'imposition à l'Etat de la source, car ce dernier risque de provoquer des problèmes de doubles ou même de multiples impositions, et partant des problèmes délicats de répartition. D'ailleurs, les bénéfices sont acquis en haut mer ce qui rend la détermination du lieu d'imposition très difficile. Malgré cette modification, les Etats peuvent continuer d'utiliser la formulation précédente et conférer par conséquent le droit d'imposition à l'Etat où se trouve le siège de direction effective. La question qui

¹ -Le commentaire OCDE sur l'article 5 paragraphe 1 estime que « le simple fait qu'une entreprise ait à sa disposition un certain emplacement servant à ses activités d'entreprise suffit pour constituer une installation d'affaires ». Cependant, une simple présence d'une entreprise à un emplacement ne désigne pas forcément qu'il soit à sa disposition. C'est pourquoi l'OCDE illustre par des exemples l'existence ou non d'un établissement stable dans le cas de présence des représentants d'une entreprise dans des locaux d'une autre entreprise. Le premier exemple est celui « d'un vendeur qui se rend régulièrement chez un client important pour prendre des commandes et, à cette fin, rencontre le directeur des approvisionnements dans son bureau. Dans ce cas, les locaux du client ne sont pas à la disposition de l'entreprise pour laquelle travaille le vendeur et ne constituent donc pas une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise réalise son activité ». OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, n°4.2, p.89. Un autre exemple est celui d'une entreprise qui utilise quotidiennement, pendant plusieurs années, un dock de livraison à l'entrepôt d'un client afin de livrer les produits qu'ils achètent ce client. Cette entreprise de transport n'est pas considérée comme disposant d'un établissement stable à cet endroit. OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, n°4.4, p. 90.

² - *Ibid*, n°15.1, p. 149.

³ -OCDE, la mise à jour 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, p. 142.

se pose dans ce contexte ; est ce que l'Algérie va suivre ce nouveau critère dans ces conventions fiscales conclues prochainement ?

L'article 8 du Modèle de l'ONU n'est pas le seul qui déroge au principe de la source des bénéficiaires, il existe d'autres dispositions en attribuant le droit d'imposition à l'Etat de situation de l'immeuble ou à l'Etat de résidence.

Section 2 : Les dérogations relatives aux revenus passifs

Généralement, les conventions fiscales reposent sur la notion d'établissement stable pour l'attribution du droit d'imposition à un Etat déterminé. Cela veut dire que cette installation représente le critère à retenir par ces conventions dans la détermination du principe de territorialité. Toutefois, l'application des conventions en question conduit à relativiser cette exigence. Les conventions de non double imposition prévoient des règles spécifiques à certains revenus indépendamment de l'existence d'un établissement stable. On abordera dans cette section l'imposition spécifique à certains revenus constituant des dispositions dérogatoires au principe de territorialité.

Sous-section 1 : Les dérogations partielles, le cas des dividendes et intérêts

L'ensemble de conventions de non double imposition conclues par l'Algérie, reprennent, en règle générale, les dispositions énoncées dans le Modèle OCDE. Certaines dispositions de ces conventions octroient le droit d'imposition de revenus de source étrangère à l'Algérie. C'est-à-dire à l'Etat de résidence. Est-ce que cette attribution engage forcément l'Etat algérien ?

Dans ce contexte, il faut envisager deux hypothèses : la première consiste dans une autorisation d'imposition prévue par le droit interne et la deuxième consiste dans la non autorisation législative de cette imposition. Selon l'article 78 de la constitution algérienne « *nul impôt ne peut être institué qu'en vertu de la loi* »¹. C'est-dire si la législation interne prévoit l'imposition des revenus de source étrangère, ils seront donc imposables en Algérie selon les conditions de droit commun. Dans ce cas on constate

¹ -Art.78 de la constitution modifié en 2016.

une similitude entre les dispositions conventionnelles qui octroient ce même droit d'imposition et les dispositions internes en vue d'éviter la double imposition.

Dans le cas où le droit interne ne prévoit pas une imposition des revenus de source étrangère, ces revenus échappent donc à toute imposition en Algérie. La convention ne peut créer une imposition dans le cas où la loi interne accorde une exonération de nature générale. Selon Gilbert Guy TIXIER et G.GEST, la convention ne peut déroger aux dispositions de la législation interne que dans les limites d'atténuer ou de supprimer les obligations aggravant la situation du contribuable¹. Cela constitue un pas vers le principe de subsidiarité des conventions fiscales². Selon la décision du Conseil d'Etat français relative à la société « Schneider Electric »³ : « une convention bilatérale conclue en vue d'éviter la double imposition ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ». Selon cette même décision, il convient donc au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie⁴.

Les conventions conclues par l'Algérie sous l'égide du Modèle de l'OCDE, comportent des dispositions relatives à l'imposition des dividendes et des intérêts. Par ces dispositions, la convention fixe les règles d'attribution du pouvoir d'imposition. Ce qui nous intéresse c'est l'imposition lorsqu'il s'agissait des sociétés.

Dans ce contexte, la dérogation au principe de territorialité de l'IBS se manifeste dans l'attribution du droit d'imposition à l'Etat de résidence. Mais, la dérogation me semble partielle, parce que le droit d'imposition n'est pas attribué totalement à l'Etat de résidence mais il est partagé entre les deux Etats contractants.

¹ -G.TIXIER et G.gest, Droit fiscal international, PUF, Paris, 1985, n°183, pp 184 et185.

² - Toutefois, jusqu'aujourd'hui, ni le droit, ni la doctrine fiscale algérienne connaissent le principe de la subsidiarité des conventions fiscales.

³ -CE, ass. 28 juin 2002, Schneider Electric, Dr. fisc. 2002, n° 36, étude 28.

⁴ -DOMINIQUE VILLEMOT, Revue de droit fiscal, n°17. 23 avril 2009, p. 17.

1- Les dividendes

S'agissant des dividendes, l'article 10 du Modèle OCDE comporte des dispositions relatives aux dividendes payés par une société résidente d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant.

Les dividendes désignent généralement, les bénéfices distribués aux actionnaires ou associés. Ils représentent les revenus provenant d'actions, bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État dont la société distributrice est un résident¹.

Selon la mise à jour du Modèle OCDE en 2017, l'article 10 est devenu comme suit : « (1) *Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.*

(2) Toutefois, les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant sont aussi imposables dans cet Etat selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes (il n'est pas tenu compte, aux fins du calcul de cette période, des changements de détention qui résulteraient directement d'une réorganisation, telle qu'une fusion ou une scission de société) ;

b) 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas ».

Cet article attribut en effet le droit d'imposition à l'Etat où réside le bénéficiaire de ces dividendes. Mais il réserve un droit d'imposition à l'Etat de la source des dividendes. Pour parvenir à cette participation, l'article précité exige que le bénéficiaire des dividendes n'exerce pas dans l'autre Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable. Dans le cas contraire, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

¹ -Art. 10 du Modèle OCDE et le revenu et la fortune.

Dans ce contexte, l'article 10 régissant l'imposition des dividendes ne pose pas le principe de l'imposition exclusive des dividendes à un Etat déterminé, il partage par conséquent ce droit d'imposition entre l'Etat de résidence et celui de la source. Cependant, le droit de ce dernier Etat est considérablement limité, cela peut être justifié par la facilitation des investissements internationaux et pour éviter une cascade d'imposition¹.

Le terme « bénéficiaire effectif » employé dans l'article 10 précité n'est pas défini par la convention Modèle de l'OCDE. Selon les commentaires de la convention fiscale signée entre l'Algérie et la France, « *une personne qui n'agirait que comme un intermédiaire, tel qu'un agent ou autre mandataire interposé entre le débiteur et le véritable créancier des revenus ne pourrait utilement invoquer la qualité de bénéficiaire effectif* »². L'utilisation de ce terme confirme que l'Etat de la source des bénéfices n'est pas tenu de renoncer à son droit d'imposition, du simple fait que ces bénéfices ont été perçus par un résident d'un Etat avec lequel l'Etat de la source a conclu une convention fiscale.

Le partage de droit d'imposition entre l'Etat de résidence et l'Etat de la source s'applique également en matière d'imposition des intérêts.

2- Les intérêts

D'après l'article 11 du Modèle OCDE, les intérêts désignent « *les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres. Les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens du présent article* ». Ces intérêts sont imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire et sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent³ par l'application

¹- OCDE, Modèle de convention fiscale concerne le revenu et la fortune, 2010, *op.cit.*, p. 167.

²- Commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, Bulletin Officiel des Impôts, n° 92 du 23 mai 2003, p. 19.

³- Au plan national, les intérêts sont déductibles dans le calcul des bénéfices. Au plan international, les mêmes intérêts sont imposables dans les deux Etats contractant si la société d'où ils proviennent réside dans un Etat et le bénéficiaire dans un autre. Certains Etats ne permettent la déduction de ces intérêts que si le bénéficiaire et la société réside dans le même Etat. Or, l'article 141 du CIDTA accorde la déductibilité des intérêts au profit des entreprises qui en effectuent le paiement, à l'agrément de transfert, délivré par les autorités financières compétentes.

d'un taux qui ne peut excéder 10% du montant brut des intérêts. L'article ne stipule pas donc un droit exclusif d'imposition en faveur de l'un des deux Etats contractants. De plus, si le Modèle de l'OCDE prévoit que l'impôt établi dans l'Etat de la source ne peut excéder 10%, le Modèle de l'ONU laisse le choix du pourcentage aux négociations entre les deux Etats contractants¹. Cependant, la convention fiscale conclue entre l'Algérie et le Liban accorde une exonération dans l'Etat de la source. S'agissant, d'intérêt provenant de cet Etat « *s'il revient effectivement au Gouvernement de l'autre Etat contractant, une autorité locale, unité administrative territoriale qui en émanent ou toute agence, unité bancaire ou institution rattachée à ce Gouvernement, autorité locale ou unité administrative territoriale, ou si les droits de la créance revenant à un résident dans l'autre Etat contractant sont garantis ou assurés ou financés d'une manière directe ou indirecte par une institution financière possédée entièrement par le Gouvernement de l'autre Etat contractant* »². Cette disposition est issue de la négociation bilatérale autorisée par le Modèle de l'ONU.

Comme en matière de dividendes, lorsque le bénéficiaire effectif exerce dans l'Etat d'où proviennent les intérêts, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable, les dispositions de l'article 7 du Modèle OCDE sont applicables.

Il s'ensuit que les conventions fiscales conclues par l'Algérie s'inspirant du Modèle OCDE, attribuent parfois le droit d'imposition à l'Algérie comme Etat de résidence. Cette situation peut être également envisagée dans l'article 13 desdites conventions régissant l'imposition des gains en capital.

L'article 13 précité ne donne pas de définition détaillée de gains en capital. Mais selon ce même article, ces gains consistent généralement dans les gains provenant de : l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6 précité, l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable, l'aliénation de navires ou aéronefs ainsi que l'aliénation d'actions ou de droits ou participation similaire, tels que des droits ou participations dans une société de personnes³.

¹- Modèle de convention des Nations-Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2011, Nations-Unies 2015, p. 199.

²-Article 11 de la convention algéro-libanaise, JORA n ° 35 du 28 mai 2006, p. 8.

³- Art 13 du Modèle de l'OCDE modifié et complété en 2017.

Le premier paragraphe de l'article 13 Modèle OCDE consacré aux « gains en capital » octroi le droit d'imposition à l'Etat où sont situés les biens, cette disposition est analogue à celle prévue dans l'article 6 précité relatif aux revenus immobiliers.

Selon le deuxième paragraphe de l'article 13 précité qui prévoit que les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise a dans l'autre Etat contractant¹, sont imposables dans cet autre Etat ; c'est-à-dire dans l'Etat où est situé l'établissement stable. Il en est de même pour l'aliénation de l'établissement stable proprement dit. Toutefois, le dernier paragraphe de cet article énonce que les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4² ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont le cédant est un résident. Il s'agit surtout des plus-values de cession de valeurs mobilières.

Sous-section 2 : Une dérogation totale, le cas des redevances dans le Modèle OCDE

En ce qui concerne les redevances l'article 12 du Modèle OCDE les désignent 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* ».

Pour certains revenus, les dispositions du Modèle OCDE attribuent l'imposition à l'Etat de résidence. Les redevances constituent un cas exceptionnel dans l'imposition des revenus. A ce propos, le premier paragraphe de l'article 12 précité pose le principe de l'imposition exclusif dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire effectif. Toutefois, le Modèle de l'ONU ne respecte pas ce principe énoncé dans le Modèle de l'OCDE. Le droit d'imposer les redevances est en effet à partager entre l'Etat de résidence et celui de

¹ -L'expression « biens mobiliers » désignent tous les biens autres que les biens immobiliers.

² -Il s'agit successivement, les gains provenant de l'aliénation de : biens immobiliers, de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable, l'aliénation de navires ou d'aéronefs et l'aliénation d'actions ou de droits ou participation similaire. L'imposition dans ces cas appartient à l'Etat de situation de ces biens.

la source. Dans ce contexte, il est à noter que plusieurs Etats y compris l'Algérie ont établi des réserves d'approbation en matière d'imposition exclusive par l'Etat de la résidence du bénéficiaire effectif, ils ont donc partagé le droit d'imposition entre l'Etat de résidence et celui de la source¹.

Il résulte que l'imposition des redevances selon les dispositions du Modèle de l'OCDE, constitue une dérogation au principe de source.

Cependant, comme en matière des dividendes et des intérêts, l'imposition dans l'Etat de résidence ne peut avoir lieu, si le bénéficiaire effectif, exerce dans l'Etat contractant d'où proviennent les redevances une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, dans ce cas là les dispositions de l'article 7 sont applicables.

Dans certaines dispositions du Modèle OCDE, on constate une imposition spécifique, mais cette fois-ci appartenant à l'Etat de situation de l'immeuble. Est-ce que cette imposition constitue un autre concept ou un assouplissement au principe de territorialité?

La plupart des conventions fiscales conclues par l'Algérie ont adopté une disposition relative au revenu immobilier. Le concept de territorialité prend-t-il une autre forme par l'existence de ces revenus ? Ou l'adoption d'un autre critère dans l'imposition des revenus est une nécessité en vue d'assouplir la signification du principe de la source ?

Le Modèle de Convention de l'OCDE a défini l'expression « revenus immobiliers » dans son article 6². Les conventions fiscales conclues par l'Algérie ont repris généralement cette définition.

L'article 6 précité renvoie tout d'abord à la définition des revenus immobiliers au sens que lui attribue le droit de l'Etat contractant où les biens en questions sont situés. Il se borne ensuite à ajouter quelques clarifications. Le terme comprend en tous cas « *les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière,*

¹ -V. à titre d'exemple les conventions conclues entre l'Algérie et Liban, l'Algérie la France, les conventions fiscales conclues par le Canada, la République de Tchèque.

² -Art .6 du MC.OCDE modifié et complété en 2017.

l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles ; les navires et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers ». Cet article a exclu donc, les navires, bateaux et les aéronefs de son champ d'application.

Selon le premier paragraphe de l'article 6 du Modèle de Convention de l'OCDE, « *les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières), situés dans l'autre Etat contractant, sont imposable dans cet autre Etat* ». Cela veut dire que le droit d'imposer le revenu des biens immobiliers est accordé à l'Etat dans lequel est situé le bien immobilier. Les dispositions du paragraphe précité s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise¹.

Par l'application de dispositions conventionnelles, les revenus d'une entreprise étrangère tirés des biens immobiliers situés en Algérie, y seront imposables, même si elle n'y dispose pas d'un établissement stable. A titre d'exemple, si une entreprise française ne dispose pas d'un établissement stable en Algérie, mais y possède un terrain, les revenus tirés de ce terrain loué à une entreprise algérienne seront imposables en Algérie sur le fondement de l'article 6 de la convention fiscale liant ces deux Etats.

On constate que par l'utilisation des « revenus immobiliers », l'article précité donne une autre conception au principe de territorialité qui se manifeste dans l'Etat de situation des immeubles au lieu de l'Etat où est situé l'établissement stable.

A ce propos, les commentaires de l'OCDE sur ledit article prévoient que « *le droit d'imposition de l'Etat de la source a priorité sur le droit d'imposition de l'autre Etat* »². Toutefois, certains Etats dérogent la disposition énoncée par l'article 6, tel est le cas des Etats-Unis qui laisse le choix au résident d'être imposé par l'autre Etat contractant³. Or, les Etats-Unis se réservent le droit d'ajouter un sixième paragraphe à l'article 6 précité autorisant cette option.

La règle générale est donc l'attribution du droit d'imposition à l'Etat de situation des immeubles qui constitue en revanche l'Etat de la source. Cependant les Etats

¹ - V. paragraphe 4 de l'article 6 du MC.OCDE modifié et complété en 2017..

² -OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op.cit.*, n°4, p. 127.

³ -*Ibid*, n°10, p. 128.

peuvent déroger à cette règle en raison de la souplesse des dispositions du Modèle OCDE.

Les conventions ne sont pas les seules qui comportent des dérogations au principe de la source, mais il y a également des dérogations législatives. Ce qui nous conduit à nous interroger sur l'impact de ces dérogations sur l'imposition des bénéficiaires. L'un des problèmes les plus soulevés dans les sociétés multinationales est celui de la répartition du bénéfice réalisé entre les autorités fiscales concernées.

Chapitre 2 : Inadaptation et dérogations issues de dispositions législatives

Le groupe de sociétés constitue un sujet très important en matière d'imposition. Les groupes plus précisément multinationaux utilisent des filiales et des sociétés mères installées dans des juridictions différentes. La question de la pertinence du principe de territorialité se pose pour le groupe de sociétés (section 1) et pour les règles luttant contre l'évasion fiscale internationale (section 2).

Section 1 : L'inadaptation du principe de territorialité dans le cadre des régimes de groupes multinationaux

En raison de son implantation à l'extérieur d'un Etat donné, le groupe reste attaché par ses résultats à l'Etat d'origine¹. Toutefois, au-delà des frontières, l'imposition des résultats de groupe peut rencontrer des difficultés « *qui sont autant de barrières à sa reconnaissance* »².

La reconnaissance de la personnalité fiscale des sociétés a pour conséquence de séparer entre les sociétés membres au sein du même groupe. C'est-à-dire, elle fait de chaque société un sujet de droit fiscal autonome³. Il résulte de cette règle que « *les*

¹-Hélène Stoyanov-Dubelloy, L'imposition des résultats réalisés par les groupes de sociétés dans l'Union Européenne, Thèse pour le doctorat en Droit international, européen et comparé (arrêté du 30 mars 1992), Université Panthéon-Assas (Paris II), 19 septembre 1995, p. 20.

² -Hélène Stoyanov-Dubelloy, *op.cit.*, p.17.

³ - Hélène Stoyanov-Dubelloy, *op.cit.*, p.17.

déficits des unes ne peuvent venir en déduction des bénéfiques des autres et réduire ainsi l'imposition globale du groupe »¹.

Il faut noter premièrement qu'on observe, par le recours au code de commerce algérien ainsi que le droit des sociétés français², l'absence des textes législatifs régissant le groupe des sociétés comme institution dotée de la personnalité juridique³. *A contrario*, le droit fiscal algérien à l'instar de droit fiscal français a organisé dans ses dispositions le régime de ce groupe⁴.

Sous-section 1 : La territorialité et la gestion d'un groupe multinational : une antinomie juridique

La mondialisation économique a incité les entreprises d'étendre leur existence par le biais des filiales. Cette concentration aboutit à la naissance de groupe de sociétés mais, qui se caractérise par l'absence de personnalité juridique.

¹ -Hélène Stoyanov-Dubelloy, *op.cit.*, p.18.

² -Cependant l'article 233-1 du code de commerce français prévoit que : « *lorsqu'une société possède plus de la moitié du capital d'une autre société, la seconde est considérée, pour l'application du présent chapitre, comme filiale de la première* ».

³-Selon le droit civil la personnalité juridique est la capacité pour une personne qu'elle soit physique ou morale à être sujet de droit. C'est-à-dire cette personnalité permet à la personne physique ainsi que morale d'avoir des droits et d'être tenue d'obligations. Or, la personne physique acquiert la personnalité juridique par son naissance, avec l'établissement d'un acte de naissance. (Art 25 modifié du C.Civ). Alors que la personne morale (société par exemple) l'acquiert par son immatriculation au registre de commerce (Art.549 C.Com).

⁴ -- بومدان زازة، النظام الجبائي لإعادة هيكلة الشركات التجارية، مذكرة شهادة ماجستير، جامعة وهران-كلية الحقوق، 2008-2007، ص.42.

Le principe de territorialité pénalise-t-il les entreprises face à la concurrence internationale ? Une autre question se pose également pour une société étrangère qui veut investir sur le territoire algérien. Est-ce que cette dernière peut être membre d'un groupe selon la notion de ce dernier en droit algérien et puis bénéficier de la consolidation prévue par ce même droit ?

Pour répondre à ces questions, il faut tout d'abord étudier l'existence fiscale d'un groupe de sociétés et connaître le régime de consolidation.

Paragraphe 1 : L'existence fiscale d'un groupe de sociétés

En vue de renforcer la compétitivité des entreprises algériennes, le droit algérien a institué un régime fiscal des groupes de sociétés.¹

L'Algérie a très tôt reconnu ce régime fiscal, c'est plus précisément avec l'adoption de l'article 14 de la loi de finances de 1997². Cette date représente la naissance en droit fiscal d'un régime fiscal propre au groupe de sociétés, puis par le nouveau système financier et le code de commerce.

« La reconnaissance du groupe de sociétés est une réalité de pur droit fiscal³ ». Elle constitue un instrument qui permet de limiter l'installation des filiales établies, dans des pays à fiscalité privilégiée, seulement pour échapper à l'impôt exigible dans leur pays d'origine⁴. Le législateur cherche toujours à imposer le revenu réalisé quelle que soit sa nature ; surtout que les groupes assurent une partie importante d'une activité économique gérée par des puissances industrielles. Toutefois, cette reconnaissance peut entraîner des difficultés en raison de la superposition des personnes morales⁵.

¹ - Art 731 modifié du C.Com prévoit que : « ...La société qui exerce un contrôle sur une ou plusieurs sociétés, conformément aux alinéas précédents, est appelée pour l'application de la présente section « Société holding ». La société holding c'est une société créée spécialement pour acheter des actions, d'où son activité est à caractère financière et logiquement son but est de contrôler d'autres sociétés. Elle a une personnalité morale.

² -L'article 14 dispose que : *Le code des impôts directs et taxes assimilées est complété par un article 138 bis rédigé comme suit : « Art 138 bis Les groupes de sociétés tels que définis dans le présent article et à l'exclusion des sociétés pétrolières, peuvent opter le régime du bilan consolidé... ».* JORA n°85 du 31 décembre 1996 portant loi de finances pour 1997, p.3.

³ - Zaza BOUMEDDANE, La fiscalité des groupes de sociétés Etude comparée, *op.cit.*, p. 12.

⁴ - D. GUTMANN, Droit fiscal des affaires, Domat, Montchrestien-lextenso, 1^{ère} édition, septembre 2010, p.483, cité par A.CLOUTÉ, *op.cit.*, p. 91.

⁵ -Z.BOUMEDDANE, *op.cit.*, p. 25.

L'expansion des groupes de sociétés participe au développement et à la croissance des économies. Cette forme d'organisation occupe une place grandissante dans l'économie de plusieurs Etats. En effet, plusieurs entreprises cherchent à élargir leurs investissements puis à dépasser le cadre national de leurs activités¹ par le recours à la constitution de groupe. Ce dernier est devenu une réalité d'un poids économique incontestable d'où la nécessité de définir au préalable la notion de groupe. De plus, « *Un groupe nécessite deux marcheurs responsables: en tête pour indiquer le chemin à suivre et en queue pour s'assurer que toute l'équipe est complète et en bonne condition* »².

1) Définition du groupe de sociétés et conditions d'éligibilité

Généralement quand on parle du principe de territorialité, c'est le groupe étranger ou bien multinational qui pose problème dans l'application de ce principe. A ce propos, il ne faut pas confondre le problème que pose un groupe national et celui que pose un groupe étranger. Toutefois, le législateur algérien n'a pas instauré un régime pour les groupes multinationaux³. C'est pourquoi, on va traiter la structure du groupe national qui peut faciliter le passage vers l'international⁴.

Le droit fiscal a déterminé le sens du groupe de sociétés, alors que le code de commerce ne fait qu'une allusion⁵.

A) Définition du groupe de sociétés

Il est à remarquer premièrement que le concept du groupe de société est plus fiscal que juridique. C'est en effet dans le domaine de la fiscalité que ce groupe fait l'objet de

¹ -JEAN PAUL FOUCAULT, La fiscalité des groupes internationaux de sociétés, Thèse doctorat d'Etat en droit, Université de Paris I Panthéon, Sorbonne, 1975, p. 3.

² - La bible du marcheur, Jean-Claude Rodet, Edition Marcel Broquet, Coll.Santé bien-être, 2012, (isbn 978-2-923860-87-9), p.120.

³ -Art. 221 Al. 2 du CIDTA.

⁴ -En matière de commerce internationale, on se réfère généralement soit à la notion de firme, société ou entreprise multinationale, soit à celle du groupe multinational. Mais, le terme « société multinationale » ou « multinational corporation » est inexact, car l'entité multinationale consiste en réalité en plusieurs sociétés distinctes. V. également BODE MICHEAL, Le groupe international de sociétés, Le système de conflit de lois en droit comparé français et allemand, Publications universitaires européenne, 2010, p. 22.

⁵ -Arts .729 et S. C.Com.

prise en compte la plus solide¹. Cela n'empêche pas le code de commerce algérien de s'intéresser aux autres entités juridiques formant ce groupe telles que les filiales et les sociétés contrôlées. De surcroît, les relations entre sociétés membres du groupe au sens fiscal sont régies exclusivement par les dispositions du code de commerce.

a- Le droit commercial et la notion de groupe de sociétés

Il ne faut pas confondre le terme de groupe de sociétés et celui du groupement. Ce dernier² ouvre à deux ou plusieurs personnes morales la possibilité de constituer entre elles par écrit, pour une durée déterminée, un groupement en vue de mettre en œuvre tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique de leurs membres, à améliorer ou à croître les résultats de cette activité³. Il jouit de la personnalité morale et de la pleine capacité dès son immatriculation au registre de commerce⁴. C'est l'exemple NCA Rouïba : activant dans le secteur agro alimentaire. Mais les articles en langue arabe du code de commerce et du code des impôts directs et taxes assimilées ont utilisé le même mot dans la définition du groupement et du groupe de sociétés successivement. Par le biais de la langue française on pouvait faire donc la distinction entre ces deux notions. De plus, il résulte par une simple lecture des articles de code de commerce régissant le groupement, qu'il n'existe pas d'autorité prédominante qui consiste dans la société mère, aux autres sociétés y composant. Ainsi cela permet la distinction entre le groupement et les groupes de sociétés.

La doctrine a également défini le groupe de sociétés. Dans ce contexte Philippe Merle le définit comme étant : « *un ensemble de sociétés qui, tout en conservant leur existence juridique propre, se trouvent liés les unes aux autres, de sorte que l'une d'elles, la société mère, qui tient les autres sous sa dépendance, en fait ou en droit, exerce un contrôle sur l'ensemble des sociétés dominées et fait prévaloir une unité de décision. Le groupe de sociétés n'a pas de personnalité juridique. L'expression a avant tout une signification économique* »⁵. Autrement dit, « un groupe de sociétés est un

¹ -*IBID*, p. 25.

² - Le groupement est introduit en droit algérien par le décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993, JORA n°27 du 25 avril 1993, p. 55.

³ -Art 796 du C.Com.

⁴ -Art 799 bis du C.Com.

⁵ - PHILIPPE MERLE, Droit commercial : sociétés commerciales, 14^{ème} édition, Dalloz, 2010. Cité par Rapport du Cercles des Européennes, *op.cit.*, p. 24.

ensemble de sociétés contrôlées majoritairement, directement ou indirectement, par une même société, elle-même, non contrôlée majoritairement par une autre société (directement ou indirectement) ; cette dernière société est appelée société-mère ou tête de groupe »¹.

Les groupes de sociétés s'intéressent aux différents secteurs de la vie économique, industrielle, etc. On peut citer à titre d'exemple les plus fameux entre eux : dans le domaine de pétrole (Groupe Total), alimentation (Groupe Danone, Cevital), assurances (Groupe AGF), S.N.T.F et C.N.A.N, etc.

« L'émergence de cette entité en droit commercial algérien depuis 1993, ne pouvait guère laisser le législateur fiscal indifférent à cette firme »².

b- Le groupe en droit fiscal (groupe national)

Au terme fiscal, et selon l'article 138 bis du CIDTA le groupe de sociétés est défini comme étant : « *toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée «société - mère « tient les autres appelées «membres» sous sa dépendance par la détention directe de 90% ou plus du capital social et dont le capital ne peut être détenu en totalité ou en partie par ces sociétés ou à raison de 90% ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère* ». Toutes ces définitions précitées reconnaissent l'indépendance juridique des sociétés membres ainsi que le contrôle exercé par la société mère. Cependant, et ce qui est remarquable en droit algérien c'est l'existence d'une notion différente de la société mère dans les dispositions du code de commerce ainsi que dans le droit fiscal et comptable³. De plus, le groupe en droit fiscal algérien se distingue de celui en droit

¹ - Rapport du Cercles des Européennes, *op.cit.*, p. 20.

² -Z.BOUMEDDANE, *op.cit.*, p. 8.

³-La différence se manifeste dans le pourcentage du capital social acquis par l'une des sociétés pour la considérer comme société mère, le code de commerce exige la possession de plus de 50% du capital (Art 729/1 C.Com) alors le droit fiscal exige la détention du 90% ou plus du capital social. Il en est de même pour les critères applicables au groupe dans les deux codes. C'est-à-dire pour être devant un groupe ; le code de commerce exige la forme d'une SARL ou SPA plus le contrôle, le code des impôts directs exige la forme de SPA et le pourcentage de 90% ou plus du capital social.

commun par des conditions particulières. De surcroît, quelque soit le groupe national¹ ou international, il s'inscrit dans un contexte impliquant plusieurs entités juridiques.

Dans ce contexte et avant la détermination des conditions d'éligibilité au régime du groupe selon le droit algérien, on se posera la question de savoir à partir de quel moment un groupe prend le caractère international ?

c- Le groupe multinational

Il n'existe pas une définition précise de groupe multinational du fait que plusieurs critères ont été proposés en doctrine². Dans une approche micro-économique, il s'agit d'un critère quantitatif, qui prend en compte le nombre des filiales³ et d'un critère gestionnaire qui cherche à l'intérieur de groupe, s'agissant notamment de la façon dont il est organisé et géré. Cette entité économique revêt le caractère international dès qu'elle dépasse les frontières nationales.

B) Conditions d'éligibilité au régime du groupe de sociétés

Selon l'article 138 bis précité, il y a lieu de réunir certaines conditions d'éligibilité au régime des groupes de sociétés ; il s'agit premièrement que les sociétés soient instituée sous la forme de sociétés par actions (SPA), et donc sont exclues les autres sociétés de capitaux et de personnes, telles que les SARL, SNC, EURL, etc. Mais cette condition est inadaptée avec le champ d'application de l'IBS qui englobe toutes les sociétés de capitaux ; deuxièmement le capital social de la société membre doit être détenu directement par la société mère sans l'intermédiaire d'une autre société à raison de 90% au moins. De plus, le capital social de la société mère ne doit pas être détenu d'une façon directe ou indirecte en totalité ou en partie par les sociétés membres. Les sociétés qui cessent de remplir ces conditions sont exclues d'office du groupe au sens

¹ -Le groupe national qui est constitué selon les dispositions de droit interne peut avoir une dimension internationale telle que le Groupe Sonatrach et CEVITAL. Le Groupe CEVITAL est le premier Groupe privé algérien, crée en 1998 par l'entrepreneur Issad Rebrab, il englobe 26 filiales aux activités diversifiés : agro-alimentaire, automobile, grande distribution, industrie, service et immobilier, il a développé ses activités à l'international, il a acquis récemment une usine d'aluminium en Espagne.

² -B.MICHAEL, *op.cit.*, p. 23.

³ -Le groupe multinational s'exerce généralement dans plusieurs pays, il couvre une zone géographique étendue. Le nombre minimal de pays a été fixé généralement à trois. V. note sur les entreprises multinationales établies dans le canton de Genève, Service cantonal de statistique, Genève, 1984, p. 2.

fiscal¹. Pour être accepté au groupe, il faudrait que l'objet principal de la société n'ait aucun lien avec le domaine d'exploitation de transport, de transformation ou de commercialisation des hydrocarbures et produits dérivés. En dernier lieu, il appartient exclusivement au code de commerce de régir les relations entre les sociétés membres². A cet égard, les EPE dont le capital est détenu par les holdings publics, et mêmes ces derniers ne peuvent constituer des groupes de sociétés parce qu'elles sont régies par l'ordonnance n°95-25 du 25/09/1995 relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat. Le choix du régime de groupe doit être notifié par la société mère aux services fiscaux. Après ce choix, les sociétés membres doivent déposer leur bilan auprès de l'inspection de rattachement. Ce bilan doit être transmis en double exemplaire accompagné d'une copie de la lettre d'option. L'inspection des impôts territorialement compétente, à son tour, transmet un exemplaire du bilan à l'inspection du siège de la société mère avec un certificat négatif relatif à l'imposition à l'IBS³.

On constate que le groupe existe économiquement, mais juridiquement n'a pas de personnalité morale, il n'est que la juxtaposition de sociétés ayant leur propre identité juridique. Cette situation peut être justifiée par l'indépendance juridique de chaque société membre. Si le groupe n'existe pas juridiquement, il se présente comme une situation de fait⁴. C'est pourquoi l'article 138 bis précité prévoit que « *les sociétés qui cessent de remplir les conditions sus-indiquées sont exclus d'office du groupe au sens fiscal* ».

¹ -Art. 138 bis du CIDTA créé par l'article 14 de la loi de finances 1997 et modifié par les articles 7 de la loi de finances 2008 , 3 de la loi de finances complémentaire 2009 et 6 de la loi de finances 2012 .

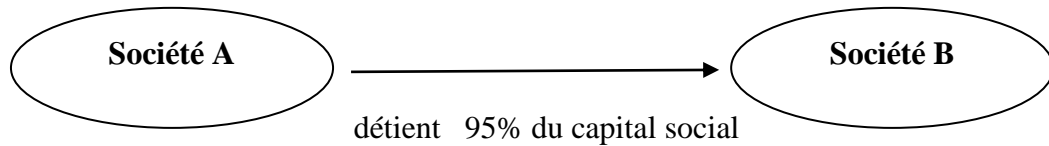
²- l'article 138 bis suscité exclut expressément du régime des groupes de sociétés : les sociétés pétrolières, les sociétés dont les relations ne sont pas r g es exclusivement par le code du commerce, les holdings publics et entreprises publiques économiques dont le capital social est détenu par les dits holding et également les sociétés présentant des bilans déficitaires. En contrepartie, les sociétés présentant du résultat positif au cours des deux derniers exercices peuvent intégrer au groupe. V. Circulaire n 7 MF/DGI/DLF/LF/97, Régime fiscal des groupes de sociétés.

³-<http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/479-fiscalite-des-groupes-de-societes>

⁴- Il n'y a pas un statut dénommé groupe, de plus dans les statuts des sociétés on ne trouve pas la dénomination de la « société mère ». Or, cette dernière le jour où elle détient le contrôle elle est mère, le jour elle ne détient pas elle n'est plus mère. Il en est de même lorsque la société achète des actions, elle est mère, si elle l'est vend demain elle n'est plus mère.

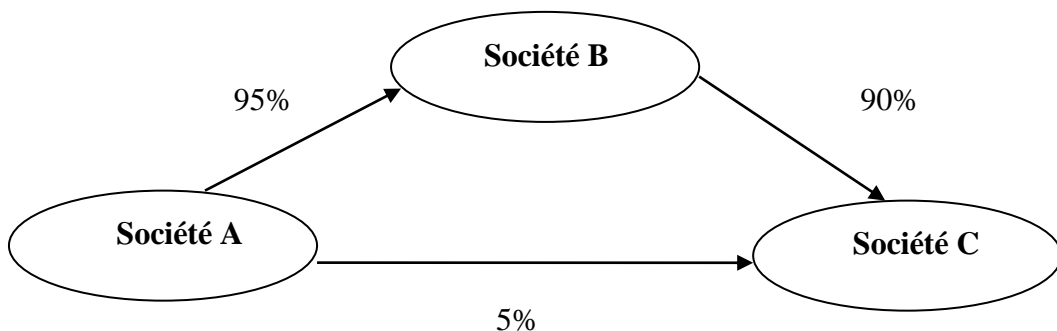
Le schéma ci-dessous explique l'existence de groupe de société

Exemple 1 :



La société A détient plus de 90% du capital social, elle peut donc constituer un groupe avec la société B (la règle est 90% ou plus).

Exemple 2 :



La société A peut constituer un groupe avec la société B. Toutefois, elle ne peut constituer un groupe avec la société C car elle n'a pas atteint le seuil de 90% du capital social. En dépit, qu'elle détient 90% de la société C, la société B ne peut constituer un groupe avec celle-ci car le capital social de la société mère ne doit pas être détenu d'une façon directe ou indirecte en totalité ou en partie par les sociétés membres.

Or, les lois de finances pour 2008 et 2012 ont réduit les conditions par lesquelles une société peut intégrer au groupe. Si la première loi a supprimé la condition de justification de résultats positifs pendant les deux derniers exercices qui précèdent

l'intégration du groupe, la deuxième a supprimé l'obligation accordée aux sociétés membres de ne pas réaliser deux déficits après leur intégration au groupe¹.

Les groupes de sociétés peuvent opter pour le régime du bilan consolidé. Le choix du bilan consolidé par les groupes de sociétés est accompagné par la soumission aux différents impôts et taxes qui consistent principalement dans l'impôt sur les bénéfices des sociétés. De plus, le groupe de sociétés est soumis également aux droits d'enregistrement ; à la taxe sur l'activité professionnelle et à la taxe sur la valeur ajoutée. Le groupe bénéficie cependant d'une série d'avantages consistant notamment dans les réductions et exonérations fiscales. Ces dernières peuvent être un objet de révision lors d'un événement susceptible d'être réalisé² justifié, par exemple, par la sortie de l'une des sociétés filiales.

Il résulte par conséquent que l'article 138 bis du CIDTA, exige que les sociétés constituant un groupe doivent avoir la forme de sociétés par actions (SPA). Il faut distinguer dans ce contexte entre deux cas. Dans le premier, la société étrangère est une société mère, alors pour être en groupe avec une société algérienne elle doit détenir plus de 90% du capital social de la société filiale. Cependant, l'article 4 bis de la loi de finances complémentaire pour 2009, dispose que : « *les investissements étrangers ne peuvent être réalisés que dans le cadre d'un partenariat dont l'actionnariat national résident représente 51% au moins du capital social* »³. Cette règle a été confirmée par l'article 299 CII qui dispose que : « *Le capital détenu par les nationaux résidents, dans le cadre de partenariat, doit être à hauteur de 51% au moins* ». Dans ces conditions, la société étrangère ne peut pas bénéficier des dispositions de l'article 138 bis CIDTA. Le deuxième cas est relatif aux sociétés ayant existé avant 2009, elles peuvent bénéficier de la consolidation si elles remplissent les conditions précitées.

2) L'imposition des groupes de sociétés en matière de l'IBS

Si le code de commerce algérien ne reconnaît pas la personnalité morale au groupe des sociétés, le droit fiscal a reconnu la personnalité fiscale. Cette dernière est plus large par rapport à la personnalité morale et même juridique. Elle concerne en effet même les installations dépourvues de la personnalité morale. Or, l'accroissement de ces

¹ - Guide investir en Algérie, *op.cit.*, p. 211.

² - بومدان زازة، المرجع السابق ذكره، ص. 93.

³ - Art 4 bis de la loi de finances complémentaire pour 2009, JORA n° 44, du 26 juillet 2009, p. 12.

groupes dans la vie économique algérienne a incité le législateur à mettre en place un impôt sur les bénéfices qu'ils réalisent.

Dés lors qu'une société mère s'installe en Algérie et dispose de filiales dans des pays étrangers, il convient dans ce contexte de savoir dans quelle mesure les résultats y afférents sont pris en compte dans le calcul de l'impôt exigible en Algérie.

Un arrêté ministériel du 9 octobre 1999 a précisé les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupe¹. Les comptes consolidés du groupe englobent les comptes de la société holding et ceux des sociétés concernées qu'elle contrôle².

Le régime fiscal des groupes de sociétés octroie la possibilité de consolider des bénéfices imposables à l'impôt sur les bénéfices des sociétés de l'ensemble des sociétés membres et de profiter de certains avantages fiscaux³ tels qu'une exonération de la TVA et de la TAP en matière d'opérations réalisées entre les sociétés membres. Il rend la société mère la seule redevable de l'IBS dû sur l'ensemble des résultats du groupe⁴. En dépit de la déclaration du résultat fiscal par chaque société membre de groupe, l'impôt est assis sur les résultats d'ensembles déterminés par la société mère⁵. Cette dernière peut rencontrer des difficultés dans la détermination du résultat global en raison, d'un côté du nombre de sociétés composant le groupe et, de l'autre, des rectifications apportées par la société mère en vue d'assurer la neutralité de certaines opérations.

Il faut rappeler que la société mère et les autres sociétés formant le groupe doivent être soumises à l'IBS. Les sociétés de personnes mêmes si elles ont choisi l'IBS ne peuvent faire partie du groupe car l'article 138 bis précité limite son application aux seules sociétés portant la forme de sociétés par actions. En effet, les sociétés de personnes désirant être membres d'un groupe doivent changer leur forme et par conséquent leur régime fiscal.

¹- Arrêté ministériel du 9 Octobre 1999 précisant les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupe, JORA n°87, du 08.12.1999, p. 8.

² - L'article 2 de cet arrêté dispose que : « la consolidation des comptes de groupe s'effectue, selon le niveau de dépendance, par intégration globale, proportionnelle ou par mise en équivalence, conformément aux modalités ci-après : -L'intégration globale consiste à substituer intégralement au compte titres de participation de la société holding, les comptes de bilan et de résultats des sociétés consolidées concernées pour établir le bilan et le tableau des comptes de résultats consolidés uniques du groupe.

³ - Guide investir en Algérie, *op.cit.*, p. 212.

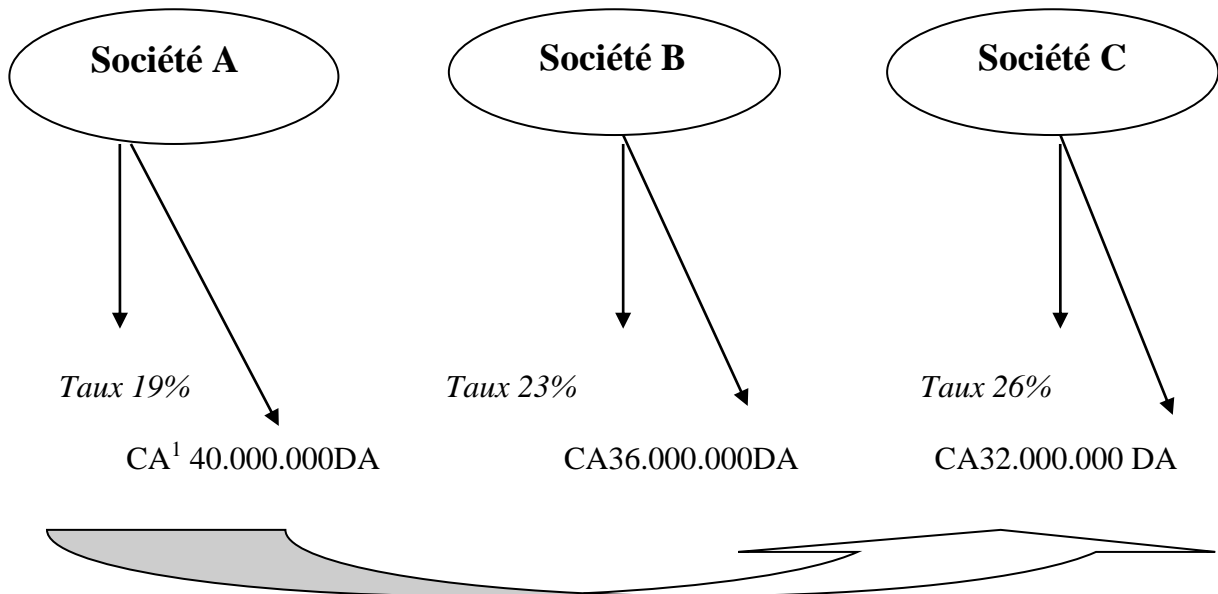
⁴- Le paiement de l'IBS s'effectue seulement pour les opérations externes.

⁵-Les notes d'informations juridiques, Régime fiscal des groupes de sociétés, 02/02/2012, CCI d'Alsace, p. 1.

Détermination du taux de l'IBS à appliquer au bénéfice consolidé

Le schéma ci-dessous représente le taux de l'IBS à appliquer au bénéfice consolidé :

Exemple 1 :



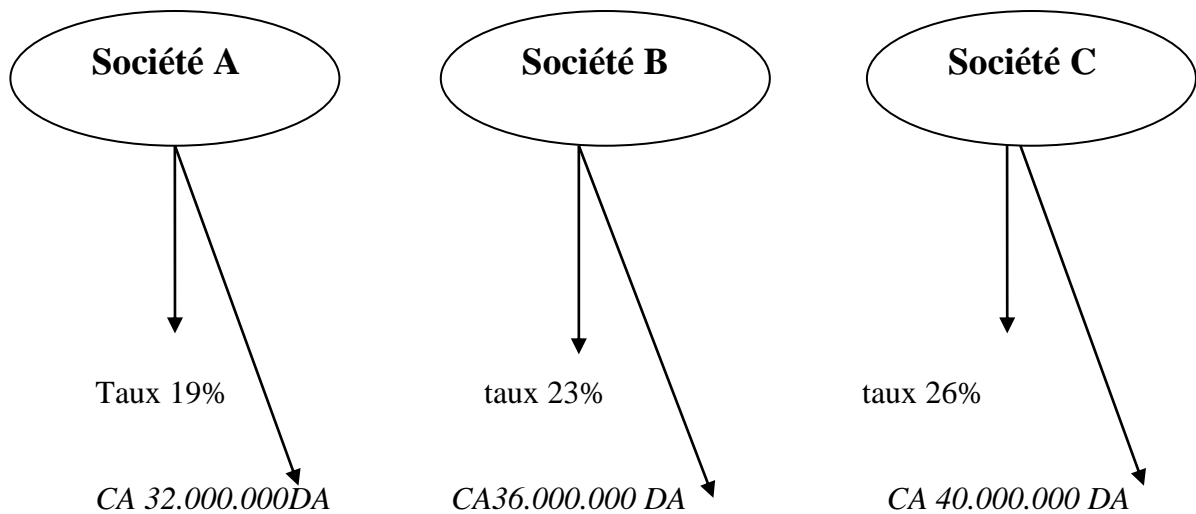
Le bénéfice consolidé est soumis à l'impôt au taux de 19%

On applique le taux correspond au chiffre d'affaires prépondérant²

¹ -CA : Le chiffre d'affaires réalisés.

² -Art. 138 bis du CIDTA.

Exemple 2:



Lorsque les sociétés membres du groupe exercent des activités relèvent de taux différents de l'IBS, le taux de 19 % sera applicable à condition que le chiffre d'affaires relevant de ce taux soit prépondérant. Dans le cas contraire et pour ne pas pénaliser le régime de la consolidation, l'application simultanée des taux de l'IBS, est autorisée par catégorie de chiffres d'affaires.

La consolidation des bénéfices constitue l'un des avantages fiscaux accordés au groupe en matière de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Cette consolidation n'existe qu'en cas d'option par la société mère du régime du bilan fiscal consolidé et acceptation des sociétés membres. Ce qui nous permet de dire, qu'il s'agit d'une seule entité économique. En plus de ce régime il existe, le régime d'intégration fiscale et le régime dit de « société mère filiale »¹.

Paragraphe 2 : Consolidation des bénéfices : Un avantage fiscal considérable

Si deux sociétés ou plus décident d'être instituées sous la forme d'un groupe des sociétés, les résultats fiscaux de ces sociétés membres seront taxés au niveau de la

¹ -LAURE NURIT-PONTIER, Les groupes de sociétés, Le droit en question, Ellipses, p. 105.

société mère. Le droit fiscal algérien octroie à cette dernière la possibilité d'opter pour le régime de la consolidation¹ des bénéfiques (parfois appelé régime de l'unité fiscale)², mais sa mise en œuvre est liée à l'acceptation des sociétés membres. L'absence de ce régime n'ouvre pas le droit à ces sociétés de choisir un autre, ce qui oblige chaque société à fournir une déclaration de résultats qu'elle réalise. Ce qui n'est pas le cas en droit français qui ouvre le droit à un autre régime qui est celui des sociétés mères³.

La consolidation est obligatoire pour le code de commerce, mais pour le code des impôts ce n'est qu'une option. En effet, selon le code de commerce la société doit publier ses comptes consolidés⁴, et pour cela il faut qu'elle ait le siège et le registre de commerce en Algérie.

Il est à remarquer que la réglementation fiscale algérienne à l'heure actuelle ne fait pas de distinction entre l'option pour le régime fiscal des groupes lui-même et l'option de consolidation des bénéfiques. A cet effet, une seule option pour le régime du bilan consolidé, intègre automatiquement les sociétés dans le régime du groupe des sociétés⁵ et l'inverse est vrai. La consolidation s'entend de celle de l'ensemble des comptes du bilan. L'option est faite par la société mère et acceptée par l'ensemble des sociétés membres. Elle est en faveur du groupe et irrévocable pour une durée de quatre ans⁶. Mais le législateur a exclu les sociétés pétrolières⁷ du bénéfice de cette option⁸.

Par conséquent, la définition de la consolidation par le droit fiscal reste peu claire car elle est restreinte à l'expression « l'ensemble des comptes » et ce dernier ne montre pas le redevable de l'IBS au sein de groupe. Cependant, l'article 1^{er} de l'arrêté du 9 octobre 1999 a défini la consolidation comme étant : « *Les comptes de la société holding consolidés avec ceux des sociétés concernées qu'elle contrôle constituent les comptes consolidés du groupe* ». Il en résulte une production d'un seul bilan, d'un seul

¹ -La consolidation est un mot de source anglaise dérivé de « to consolidate » qui signifie « grouper ».

² -Par le recours au code des impôts directs et taxes assimilées en langue arabe, on trouve que le législateur a utilisé le terme « bilan uni » ou bien « comptabilité unie » (الميزانية الموحدة), ce qui signifie l'existence d'un seul bilan, d'un seul compte pour l'ensemble des sociétés de groupe. Le terme utilisé en langue française est celui du « bilan consolidé ».

³ -P.SERLOOTEN, *op. cit.*, n°433, p. 303.

⁴ -Arts.732 bis 3 et 732 bis 4 du C.Com.

⁵ -Guide investir en Algérie, *op.cit.*, p. 213.

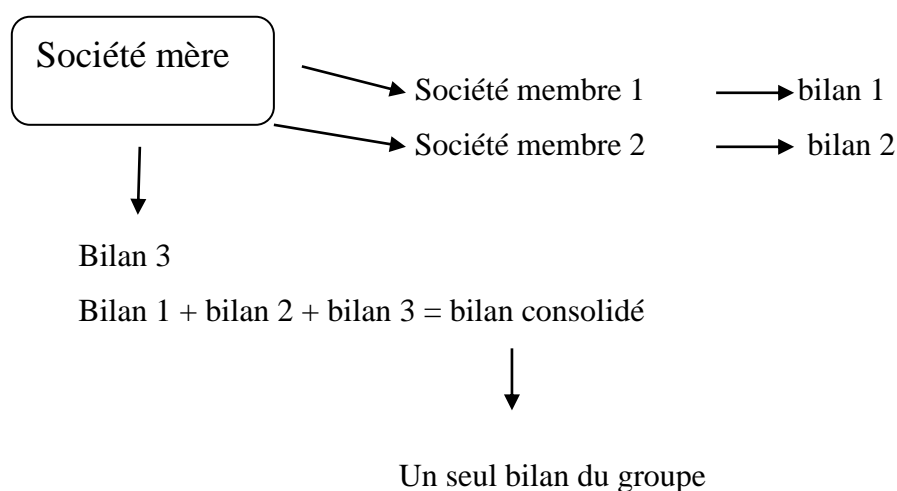
⁶ - La durée de 4 ans s'arrête avant si la forme de société mère disparaît.

⁷ -On entend par société pétrolière : toute société dont l'objet principal est lié au domaine d'exploitation, du transport de transformation ou de commercialisation des hydrocarbures et produits dérivés. Dans ce sens voir circulaire n°7, MF/DGI/DLF/LF/97, Régime fiscal des groupes de sociétés.

⁸ - V.art 138 bis du CIDTA.

document de synthèse reprenant les opérations de l'ensemble des sociétés du groupe. On n'est pas donc en présence d'une addition arithmétique des résultats des sociétés membres, mais de celle de l'ensemble des comptes du bilan. Cette idée est confirmée par l'article 732 bis 4 du code de commerce qui précise que les comptes consolidés désignent la présentation de la situation financière et des résultats d'un groupe de sociétés, comme si celles-ci ne formaient qu'une seule entité. Cet article ajoute que les comptes consolidés sont soumis aux mêmes règles de présentation, de contrôle, d'adoption et de publication que les comptes annuels individuels.

En définitive, le régime du bénéfice consolidé conduit à une imposition globale des résultats du groupe¹.



Cependant, la question la plus importante est de savoir qui est le redevable de l'IBS au sein de groupe ? Avant de répondre à cette question, les sociétés membres sont tenues, avant d'opter pour le régime de groupe, de déposer leur bilan en double exemplaire auprès de l'inspection de rattachement. Elles doivent accompagner une copie de la lettre d'option et de l'original de l'attestation délivrée à l'occasion de cette option par l'inspecteur des impôts du siège de la société mère. Il revient ensuite à l'inspection territorialement compétente de transmettre, à l'inspection où est située la

¹ -LAURE Nurit-Pontier, Les groupes de sociétés, Le droit en question, Ellipses, p. 110.

société mère, un exemplaire du bilan accompagné d'un certificat négatif relatif à l'IBS¹. On estime donc que le redevable est une seule personne et que le régime du bilan consolidé tend à ne pas pénaliser les entreprises algériennes qui veulent étendre leurs activités hors du territoire national.

Les entreprises algériennes, bénéficiant de ce régime, peuvent elles imputer sur leurs bénéfices d'ensemble les déficits subis à l'étranger ? D'après l'article 138 bis du CIDTA, « *les relations entre sociétés membres du groupe au sens fiscal doivent être régies exclusivement par les dispositions du code de commerce* », cela veut dire que la consolidation est soumise au code de commerce.

En vertu des dispositions des articles 10 modifié du c.civ, 547c.com et 138 bis du CIDTA, la société² qui détient une filiale à l'étranger ne rentre pas dans la consolidation³. Pour définir si celle-ci a droit à la consolidation ou pas, il est nécessaire de tenir compte aussi bien des dispositions du code des impôts que celles du code de commerce. C'est alors que la société mère ainsi que la filiale doivent être établies en Algérie⁴. Il faut ajouter à ceci, les deux conditions exposées par le code des impôts (SPA et 90% ou plus). Autrement dit, pour la mise en œuvre de la consolidation, on applique la territorialité selon le code commerce (critère du siège)⁵ et non celle du code des impôts⁶.

Les entreprises appartenant au même groupe dont l'exploitation est faite en Algérie ou bien hors le territoire national doivent réintégrer dans les bénéfices

¹ - <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/479-fiscalite-des-groupes-de-societes>. Le 28/05/2016 à 19h00.

² - La société peut être mère quant elle remplit les conditions suivantes ; d'être une société de capitaux, avoir le contrôle, avoir le siège en Algérie. Mais, pour quelle soit mère fiscalement est opté pour le régime fiscal, il faut que les sociétés dont qu'elle détient sont tous SPA et qu'elle détient 90% ou plus du capital social et tout le reste est identique avec le code de commerce.

³ - A quoi sert la consolidation au niveau international notamment en l'absence d'une convention fiscale.

⁴ - V. les dispositions régissant les sociétés par actions dans le code de commerce. La SPA c'est une société de droit algérien.

⁵ - La territorialité selon le code de commerce se manifeste dans le siège. Si une entreprise a son siège en Algérie, elle est donc présumée comme une société de droit algérien. V. art. 547 C.Com. La filiale algérienne d'une société étrangère est également considérée comme société de droit algérien.

⁶ - Le représentant d'une société étrangère est fiscalement imposable en Algérie, mais il ne peut pas rentrer dans la consolidation parce qu'il ne remplit pas les conditions de société selon le code du commerce.

imposables la part qui aurait pu être réalisée en Algérie¹. Mais, les bénéfices indirectement transférés hors d'Algérie sont réintégrés dans les résultats soumis à l'impôt algérien. Pour permettre à l'administration fiscale de vérifier leurs bénéfices, les sociétés exerçant le contrôle ou possédant une influence sur d'autres sociétés doivent publier annuellement des comptes consolidés et un rapport présentant la gestion du groupe. Les comptes susmentionnés regroupent le bilan et le compte de résultat des sociétés membres.

Le droit fiscal algérien connaît donc un seul régime fiscal applicable au groupe de sociétés, qui est celui du bilan consolidé. Ce régime accorde des avantages fiscaux au groupe². Selon l'administration fiscale algérienne : « *La loi de finances pour 2007 est venue alléger la fiscalité applicable aux groupes de sociétés pour la rendre plus attractive, par l'octroi d'exonérations en matière de taxe sur les activités professionnelles (TAP) et de TVA en faveur des opérations réalisées entre les sociétés membres relevant d'un même groupe de sociétés et la suppression de la condition de limitation autorisées pour la déduction des charges*³. *La loi de finances pour 2008, quant à elle, a assoupli d'avantage les conditions d'éligibilité au régime des groupes de sociétés, en abrogeant la condition de réalisation de résultats positifs pendant les (2) deux derniers exercices* »⁴. Il s'ensuit que plusieurs avantages fiscaux sont accordés en faveur des groupes de sociétés, en commençant par l'IBS et en terminant par les taxes sur le chiffre d'affaires et les droits d'enregistrement. Le principal avantage résulte de la consolidation des bénéfices qui permet de déterminer un résultat d'ensemble pour tout le groupe comme s'il s'agissait d'une seule entité. Ce résultat est soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Ce dernier est en effet réduit en cas de déficit⁵. De plus, les

¹- Art. 141 bis du CIDTA, cet article a été créé par l'article 8 de la loi de finances pour 2007, modifié par les articles 9 de la loi de finances 2008, 13 de la loi de finances 2009, 5 de la loi de finances complémentaire 2009 et complété par l'article 4 de la loi de finance complémentaire pour 2010.

² - L'avantage est généralement accordé à une certaines catégories d'entreprises.

³-Selon l'administration fiscale algérienne : « *Les déductions de charges légalement limitées sont admises pour chacune des sociétés. En ce sens que chaque société membre du groupe peut valoir la limitation autorisée. Toutefois, il y a lieu de signaler que lorsqu'une entreprise atteint la limite autorisée des déductions qui lui sont accordées, elle ne peut bénéficier des limites autorisées aux sociétés du même groupe* ». La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des impôts, La fiscalité levier économique pour l'émergence des groupes de sociétés, n°39, mars 2009, p. 2.

⁴- La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des impôts, La fiscalité levier économique pour l'émergence des groupes de sociétés, n°39, mars 2009, p. 1.

⁵- La consolidation est fiscalement dans l'intérêt de groupe si elle juge qu'elle va gagner des bénéfices. Exemple : filiale (A) elle a un déficit de 1.000.000 DA → 0 % IBS, (B) elle a un bénéfice de 1.200.000 DA. Dans le cas où elle n' pas une consolidation la filiale A ne paye pas l'impôt parce

opérations intragroupes sont exonérées de la TVA et de la TAP ainsi une exemption des droits d'enregistrements concernant les actes constatant les transferts patrimoniaux entre les sociétés membres du groupe et portant les transformations de sociétés en vue de l'intégration du groupe¹.

En France, le régime du bénéfice consolidé est prévu à l'article 209 quinquies du code général des impôts² a prévu jusqu'en 2011 que : « *les sociétés françaises agréées à cet effet par le ministère de l'économie et des finances peuvent retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations directs ou indirects, qu'elles soient situées en France ou à l'étranger, pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et distribution de leurs bénéfiques* ». Cet article a pose des conditions pour l'application de ce régime. En plus, l'obtention d'un agrément ministériel³, il existe des conditions tenant aux liens existant entre les sociétés du groupe⁴. La consolidation englobe en effet, les sociétés françaises et étrangères dans lesquelles la société agréée par le ministre « détient ou vient à acquérir 50% au moins des droits de vote directement ou indirectement »⁵. Ce régime permet au groupe de retenir l'ensemble de résultats, bénéficiaires ou déficitaires, de leurs exploitations directs (ex : les succursales, les usines, etc.) ou indirects (ex : les filiales), situées en France ou à l'étranger.

A ce propos, il faut distinguer le régime dit du « bénéfice mondial » qui comprenait seulement les résultats de la société agréé et de ses exploitations directes à l'étranger telles que : succursales, bureaux, etc., du régime du bénéfice consolidé qui concerne l'ensemble des exploitations directes et indirectes de l'entreprise, y compris les filiales étrangères contrôlées⁶. Par ces deux régimes les sociétés françaises peuvent déduire de leurs bénéfices imposables en France les pertes subies à l'étranger. Ils constituaient en effet, une incitation à l'extension vers l'international. Néanmoins, ces

qu'elle est déficitaire mais la filiale B va payer l'impôt parce qu'elle est bénéficiaire. Cependant, dans le cas d'une option de la consolidation ; au lieu de payer sur la somme de 1.200.000 DA le groupe ne paye l'impôt que sur 200.000 DA (1.200.000-1.000.000).

¹ -Art 36 de la loi de finances pour 1997.

² -Ce régime date de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 et du décret n°67-774 du 11 octobre 1967.

³ -Le régime du bénéfice consolidé était un régime accordé à quelques multinationales françaises.

⁴ - LAURE Nurit-Pontier, *op.cit.*, p. 111.

⁵ - *Ibid*, p. 110.

⁶ -B.LIGNEREUX, Rapport particulier n° 4, *op.cit.*, n° 77, p. 28.

deux régimes ont vécu 46 ans de 1965 jusqu'à 2011¹. Ils étaient critiqués car ils ne bénéficiaient qu'à un nombre réduit de groupe qui ne dépassait pas cinq en 2000².

Pour revenir à l'Algérie, on constate que le principe de territorialité est inadapté à la gestion d'un groupe national. D'un côté, pour être membre d'un groupe, la société doit avoir la forme SPA, alors que la territorialité s'applique sur toutes les sociétés soumises à l'IBS, quelle que soit la forme de la société ; SPA, SARL, SNC lorsqu'elle opte pour l'IBS, etc. De l'autre côté, dans le cadre de groupe, la publication des comptes se fait dans un seul bilan, mais généralement, en pratique, chaque société doit officieusement publier son compte. On peut également saisir une autre antinomie juridique, mais cette fois-ci dans le cadre des entreprises associées. La loi méconnaît dans certains cas l'intérêt de ces entreprises au nom de la territorialité de l'impôt³.

On estime également une inadaptation du principe de territorialité de l'impôt dans le cadre de la gestion du groupe multinational, parce que l'idée élevée de ce principe est la non déduction des pertes subies à l'étranger. Cette situation peut en effet pénaliser le développement d'une entreprise vers l'international.

Sous-section 2 : Les dérogations en matière d'imposition du bénéfice distribué et en matière des charges déductibles

Les dérogations apportées au principe de territorialité peuvent être fondées sur la distribution des bénéfices ainsi que sur les charges supportées à l'étranger.

1- Les dérogations en matière d'imposition du bénéfice distribué

D'après l'article 46 du CIDTA, « sont notamment considérés comme des revenus distribués :

- 1°) les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;*
- 2°) les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ;*
- 3°) les produits des fonds de placement ;*
- 4°) les prêts, avances ou acomptes mis à la disposition des associés, directement ou par personne ou société interposée ;*

¹ -Institués par la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers, été supprimé par la loi du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

² - B.LIGNEREUX, Rapport particulier n° 4, *op.cit.*, n° 79, p. 28.

³ - Art. 138 bis CIDTA.

- 5°) *les rémunérations, avantages et distributions occultes ;*
- 6°) *les rémunérations versées aux associés ou dirigeants, qui ne rétribuent pas un travail ou un service réalisé ou dont le montant est exagéré ;*
- 7°) *les jetons de présence et tantièmes alloués aux administrateurs des sociétés en rémunération de leur fonction ;*
- 8°) *Les bénéfices transférés à une société étrangère non résidente par sa succursale établie en Algérie ou toute autre installation professionnelle au sens fiscal ».*

A la faveur de l'article 6 de la loi de finances pour 2009¹ complétant l'article 46 du code des impôts directs et taxes assimilées, les bénéfices transférés à une société étrangère non résidente par sa succursale établie en Algérie ou toute autre installation professionnelle sont considérés comme des revenus distribués.

Les bénéfices distribués sont imposables au nom du bénéficiaire, soit au titre de l'IRG, soit ou au titre de l'IBS selon que le bénéficiaire est une personne physique ou morale. Ces bénéfices donnent lieu à l'application d'une retenue à la source². La société distributrice est également passible de l'IBS. Toutefois, selon l'article 147 bis du CIDTA les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés ne sont pas compris dans l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Il s'ensuit que les bénéfices distribués sont imposables en Algérie quel que soit le lieu de résidence du bénéficiaire. Mais, il faut distinguer entre deux cas ; lorsqu'une société établie en Algérie distribue des bénéfices à une personne qui réside à l'étranger, on applique donc la retenue à la source et le principe de territorialité dans l'imposition. Lorsqu'une société établie à l'étranger distribue des bénéfices à une personne qui réside en Algérie, on applique la retenue à la source sans tenir compte du critère de territorialité, car l'Algérie, dans ce deuxième cas ne constitue pas l'Etat de source mais l'Etat de résidence.

On relève par ailleurs que si le principe de territorialité en matière de bénéfices réalisés a une portée générale, il n'est retenu en matière des bénéfices distribués qu'à l'égard des distributions effectuées par les sociétés établies sur le territoire algérien. Il est écarté donc pour les bénéfices distribués par les sociétés établies à l'étranger. La territorialité est par conséquent à la base de l'imposition du bénéficiaire³. Cela veut dire

¹ -La loi n°08-21 du 30 décembre 2008, comportant la loi de finances pour 2009, JORA n° 74 du 31 décembre 2008, p. 3.

² - Art. 54 du CIDTA.

³ - J.JARNEVIC, *op.cit.*, p. 24.

que les bénéfices distribués par les sociétés mentionnées à l'article 45 du CIDTA, sont imposables en Algérie quel que soit le lieu de résidence du bénéficiaire.

La distribution internationale de bénéfice résulte donc soit de la résidence du bénéficiaire à l'étranger, soit de la provenance étrangère de ce bénéfice. Les dérogations au principe de territorialité sont apportées afin de supprimer les discriminations qui frappent les distributions des bénéfices de source étrangère et celles provenant des non-résidents¹.

Dans ce contexte une dérogation est édictée en faveur de la société distributrice dès que le bénéfice distribué à sa filiale étrangère est exclu de l'assiette de l'IBS². Malgré l'application de la retenue à la source, ce bénéfice est exclu de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Il en est de même pour le bénéfice distribué par la filiale étrangère. Sous l'angle des dispositions du code général des impôts en France, Ph. Merle estime que « *La société mère est exonérée du paiement de l'impôt sur les sociétés sur les produits nets de participation qui lui sont distribués par ses filiales*³ ». Cette technique permet en effet d'éviter une imposition multiple des produits nets distribués. Cependant, à l'inverse de son homologue français⁴, le législateur algérien ne connaît pas le régime des sociétés mères et filiales⁵, il ne prévoit qu'un seul régime qui est celui de la consolidation fiscale⁶.

Il faut noter que la loi de finances pour 2018 a unifié le taux de la retenue à la source applicable aux revenus des capitaux mobiliers perçus par les résidents ainsi que les non résidents, personnes physiques ou morales. Ce taux est fixé à 15%⁷ alors qu'il était de 10% pour les résidents et de 15% pour les non résidents. Il se pourrait que cette

¹ - J.JARNEVIC, *op.cit.*, p. 162.

² - Art. 147 bis du CIDTA.

³ - Ph. MERLE, Droit commercial, Sociétés commerciales, Précis, A jour Loi de Modernisation de l'Economie, 4 août 2008, Dalloz, Paris, 12^{ème} Ed, n°666-1, p.870, cité par Z.BOUMEDDANE, *op.cit.*, p. 33.

⁴ - Arts. 145 et 216 du CGI.

⁵ - Le régime mère-filiale est une option fiscale utilisée dans les groupes de sociétés.

⁶ - Art. 138 bis du CIDTA.

⁷ - Art. 5 de la loi de finances pour 2018 modifié et complété l'article 104 du CIDTA. JORA n° 76 du 28 décembre 2017, p. 5.

disposition a été modifiée pour des raisons d'équité fiscale entre résidents et non résidents¹.

2- Les dérogations en matière des charges déductibles

En raison de la territorialité, les pertes et déficits se rattachant à une exploitation étrangère, ne peuvent en principe être déductibles des résultats de l'entreprise imposable en Algérie. Par contre, les législations de certains Etats tels que les Etats-Unis d'Amérique, le Japon et l'Allemagne qui retiennent une imposition mondiale, autorisent le siège à imputer sur son impôt national l'impôt qu'il a été acquitté par la succursale étrangère à l'étranger². De plus, les pertes sont prises en compte dans la détermination du résultat imposable dans ces Etats. Le législateur français a repris une disposition comparable, il s'agit du régime de bénéfice mondial ou consolidé. Par cette disposition le législateur français, cherche à placer les groupes français sur un même pied d'égalité avec ceux étrangers. Toutefois, ce régime subordonné à l'agrément du ministre de l'économie et des finances ne s'applique qu'à un nombre très limité d'entreprises.

Paragraphe 1 : Les frais de siège

Les frais de siège sont abordés par le législateur algérien dans la section relative à la détermination du bénéfice net, à l'article 141 du CIDTA, mais sans aucune définition. Par conséquent, l'absence de définition pose des difficultés en matière de déductibilité de l'assiette de l'IBS.

Selon le bulletin d'information fiscale publiée par l'administration fiscale algérienne, «*les frais de siège sont les frais généraux d'administration et de direction générale engagés par la société mère pour les besoins de l'ensemble de ses filiales et/ou établissements stables installés dans des Etats différents. Ils comprennent principalement les services comptables, administratifs, financiers et ressources humaines, telles que :*

** Les dépenses d'administration et de direction (jetons de présence, charges sociales des services administratifs et de la direction générale) ;*

** Les dépenses ou frais de tenue et de contrôle de comptabilité (réseau comptable informatisé)*

les frais de siège constituent une catégorie des prix de transfert. Ces derniers correspondent aux prix facturés pour des transactions entre sociétés liées situées dans

¹ - A noter que les conventions fiscales exige l'application du taux de 5% du montant brut de dividendes si le bénéficiaire effectif non résident est une société autre qu'une société de personne. Dans ce cas-là le non résident va payer moins que le résident.

² -N.GHARBI, *op.cit.*, n° 85, p. 52.

différents Etats. Le domaine de ces transactions est très large, puisqu'il porte aussi bien sur les ventes de biens ou de marchandises que sur des prestations de services¹ ».

On estime par cette définition, qu'il existe une distinction entre les frais de siège et les frais directs engagés par le siège au profit de l'établissement stable sis en Algérie. Toutefois, cette distinction n'est pas toujours bien appréhendée par l'administration fiscale qui tend parfois à les confondre². Les sociétés étrangères qui exercent une activité en Algérie supportent des frais relatifs au siège. Ces derniers ont une importance du fait qu'ils permettent de réduire l'assiette de l'IBS.

Pour être admis en déduction, les frais de siège doivent remplir les conditions suivantes :

- Etre justifié : on entend par frais de siège justifiés « tous les moyens de justification et en particulier la présentation de factures ou tout autre moyens en tenant lieu délivrés par la société mère ou le siège central de l'entreprise »³ ;

- Etre en rapport avec l'activité exercée par l'établissement algérien, cela veut dire qu'ils ne doivent pas être exagérés ;

- Ne doivent pas faire double emploi avec les mêmes frais engagés par l'établissement stable lui-même ;

- Etre engagés au cours de l'exercice et être limités à 1% du chiffre d'affaires hors taxes⁴, tout dépassement de ce taux doit faire l'objet d'une réintégration au résultat fiscal de l'établissement⁵ ;

- Ils doivent être inscrits sur l'état des honoraires joints à la déclaration annuelle de résultat¹.

¹ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des relations publiques et de la communication, Bulletin d'information fiscale n°04/ 2010, Objet : Traitement fiscal applicable aux frais de siège, p.3. v.aussi. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la législation et de la réglementation fiscales, Circulaire N° 05/MF/DGI/DLRF/LF08 relative à la déduction de frais de siège. V. en plus. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Note N° 1127/MF/DGI/SDOF/B2 relatives aux frais de siège, p.3 et s.

² -MOURAD Nabil Abdessemed, Imputation des frais de siège des entreprises françaises à leurs établissements stables en Algérie, Article paru dans la magazine Partenaires n° 23, octobre-décembre 2015, p. 15.

³ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des relations publiques et de la communication, Bulletin d'information fiscale n°04/ 2010, Objet : Traitement fiscal applicable aux frais de siège, p. 4.

⁴ -Art. 141 du CIDTA.

⁵ -C'est pourquoi l'administration fiscale algérienne considère les frais du siège comme une catégorie de prix de transfert. Les sociétés couramment étrangères peuvent augmenter la somme du frais supportés par la société mère.

Les frais de siège représentent des frais engagés par la société mère au profit de sa filiale algérienne. Ils n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Ils représentent en effet des charges déductibles sur le bénéfice réalisé en Algérie. Il en est de même pour une société établie en Algérie et qui engage des charges au profit de sa filiale étrangère. Pour la détermination du bénéfice réalisé en Algérie, il faut prendre en compte les frais de siège supportés à l'étranger.

Selon le bulletin d'information fiscale concernant le traitement fiscal applicable aux frais de siège, ces dispositions ne sont pas applicables aux entreprises de droit algérien dont les sociétés mères sont établies en Algérie².

Paragraphe 2 : Les autres charges déductibles

L'article 141 quater du CIDTA prévoit que : « *Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en Algérie à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat étranger, à l'exception des Etats avec lesquels l'Algérie a conclu des conventions fiscales, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré* ». Cet article a posé deux conditions pour la déduction des charges : qu'elles soient réelles non exagérées ; et qu'elles n'entrent pas dans les actes anormaux de gestion. D'ailleurs, pour établir l'impôt exigible en Algérie, les charges supportées hors d'Algérie sont prises en considération suite à une preuve apportée par le débiteur en respectant les conditions citées ci-dessus.

De son côté, la jurisprudence française a autorisé l'imputation des frais engagés à l'étranger dans la détermination du bénéfice imposable en France. Mais cela ne peut intervenir que si ces frais sont engagés dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise,

¹ -Art. 176 du CIDTA.

² - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des relations publiques et de la communication, Bulletin d'information fiscale n°04/ 2010, op.cit., p. 4.

notamment ceux relatifs à la gestion du capital et la direction générale de la société¹. Cependant, l'imputation doit être faite d'après la proportion (prorata) existante entre le chiffre d'affaires de l'établissement français et le chiffre d'affaires global de la société². Il y a lieu de distinguer entre deux catégories de dépenses : l'une concerne les dépenses propres à l'établissement³ qui sont déterminées facilement et imputables directement sur le bénéfice assujéti à l'impôt ; l'autre comporte les dépenses exposées au profit de l'ensemble de l'entreprise. Elles doivent être réparties entre les différents établissements. Toutefois, la détermination de ces dépenses présente des difficultés, tant en ce qui leur montant, qu'à leur destination incertaine⁴.

Corrélativement et conformément au principe de territorialité, les bénéfices imposables en Algérie, ne peuvent être affectés par les pertes et déficits résultant de l'activité exercée à l'étranger. Par conséquent, une jurisprudence française a confirmé la non imputation des pertes subies par des succursales algériennes de la part des entreprises françaises. Dans ce contexte, il a été jugé par le Conseil d'Etat français qu'une société dont le siège est en France qui possédait des succursales en Algérie se livrant à une activité distincte, elle ne peut pas tenir compte pour la détermination du bénéfice imposable en France, ni les pertes résultant de la destruction d'éléments d'actifs immobilisés en Algérie, ni les pertes provenant du non recouvrement de créances sur les clients, ni les autres pertes d'exploitation subies par ses succursales algériennes⁵. Il en est de même dans l'arrêt du 14 novembre 1984, par lequel, la même juridiction a jugé que les pertes, correspondant à la fraction estimée irrécouvrable d'avances de fonds consenties à la succursale algérienne, qui connaissait des difficultés économiques, ne peuvent être déduites du bénéfice imposable en France⁶.

¹ - CE, arrêt du 16 février 1983, req, n° 28383.

² - CE, arrêt du 8 mai 1944, req, n° s 66968 et 68362, RO, p . 96.

³-Les dépenses propres à l'établissement comme : les dépenses de personnel, achats de marchandises, etc.

⁴ - IS-Champ d'application et territorialité-détermination du lieu d'imposition lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger, *op.cit.*, p. 8.

⁵ -CE, arrêt du 25 octobre 1972, req. n° 81999, RJ II, p. 129.

⁶ -On peut résumer cet arrêt comme suit : « *les mouvements de fonds entre le siège d'une société et un établissement de la même société situé à l'étranger ne constituent que des apports ou des prélèvements. Application au cas d'une société qui possédait en Algérie une succursale se livrant à une activité distincte de celle de la société en France, et qui avait inscrit, une année donnée, en "pertes sur exercices antérieurs" une somme égale aux deux tiers des fonds dont elle avait consenti l'avance en compte courant à sa succursale algérienne, et dont elle estimait le recouvrement désormais impossible, en raison des difficultés économiques que connaissait cette succursale, à la suite, en particulier, de redressements opérés par l'administration fiscale algérienne. La perte d'actif*

Toujours à propos du législateur français, pour favoriser les entreprises à s'implanter à l'étranger et de développer les exportations, l'article 6 de la loi de finances pour 1972¹ a institué un régime de déduction provisoire, sous forme de provision. Ce dispositif a fait l'objet de plusieurs modifications. Cependant, l'article 31 de la loi de finances rectificative pour 2003 a supprimé ce dispositif, en raison de l'incompatibilité des aides accordées par l'Etat à leur entreprise avec les traités des communautés européennes². Mais les articles régissant cette règle³ ont été repris et modifiés par l'ordonnance n°2013-544 du 27 juin 2013 relative aux établissements de crédit et aux sociétés de financement.

En 2009, le législateur français a mis en place un autre régime, dérogoire au principe de territorialité, relatif aux petites et moyennes entreprises. Par l'existence de certaines conditions, ces dernières peuvent imputer sur leur résultat imposable les déficits subis par leurs filiales. Toutefois, dans un arrêt du 20 novembre 1974, la jurisprudence française a énoncé que lorsqu'une société dont le siège est en France, exerce hors de ce territoire une activité commerciale ou industrielle distincte, « *seules sont déductibles du bénéfice imposable en France les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges qui se rattachent à l'activité exercée en France* »⁴.

ainsi comptabilisée, laquelle trouve son origine dans les pertes de diverses natures subies par la succursale algérienne n'est pas, en vertu du principe susénoncé de territorialité de l'impôt sur les sociétés, déductible du bénéfice imposable en France. L'administration fiscale algérienne ayant estimé que les prix acquittés par la succursale algérienne de la société S. pour les fournitures en provenance de son siège français excédaient de 20 % les prix pratiqués par les autres fournisseurs présents sur le marché algérien et qu'à concurrence de cette majoration de prix, les recettes du siège résultant des ventes à sa succursale devaient être regardées comme des bénéfices réalisés en Algérie, la société S. invoque les stipulations de la convention franco-algérienne du 2 octobre 1968 tendant à éliminer les doubles impositions pour soutenir qu'elle serait en droit de déduire de ses résultats une perte équivalant à ceux de ces résultats retenus par les autorités algériennes comme bénéfices réalisés en Algérie. Mais ces stipulations ne peuvent faire échec à la règle selon laquelle la société S., si elle s'y estimait fondée, devait demander la réduction, à due concurrence, des cotisations d'impôt sur les sociétés qui lui ont été assignées au titre des années 1967 à 1970. Elle n'est ainsi, en tout état de cause, pas fondée à soutenir qu'elle serait en droit de déduire de son bénéfice imposable en France, au titre de l'exercice clos en 1971, une perte correspondant aux recettes qui ont été comprises dans ses résultats d'exercices antérieurs, et qui ont été regardées par les autorités algériennes comme des bénéfices réalisés en Algérie de 1967 à 1970 et transférés en France pendant la même période ». CE, arrêt du 14 novembre 1984, req. n° 40368.

¹ -Loi n° 72-1147 du 23 décembre 1972

² -B.O.I n°59 du 29 mars 2004, BOI 4E-1-04, p. 3.

³ - Arts. 39 octies A à D du CGI.

⁴ -Par conséquent, les pertes résultant de l'impossibilité pour une banque française de récupérer des fonds qu'elle a envoyés à ses succursales d'Algérie, ne sont pas considérés comme déductibles du bénéfice imposable en France. CE, arrêt du 20 novembre 1974, req. n° 85191, RJ II, p. 160.

En Algérie, Puisque l'implantation à l'étranger est autorisée aux opérateurs économiques, ces derniers peuvent constituer des provisions afférentes à ces implantations. La question qui se pose en cas de non utilisation de ces provisions, quel serait alors le traitement fiscal applicable ?

On enregistre tout d'abord qu'en droit algérien, seul un article, l'article 141 du CIDTA, traite des provisions et d'une façon sommaire.

1- La détermination des provisions

Les entreprises peuvent pratiquer des provisions déductibles fiscalement, afin de faire face aux frais d'implantation des sociétés commerciales et industrielles à l'étranger¹.

A l'occasion d'une détermination du bénéfice net, le législateur dans l'article 141 Al. 5 du CIDTA a montré que les provisions sont comprises dans les charges déductibles. Ces dernières comprennent en plus des provisions, les frais généraux et les amortissements².

Les provisions sont donc des sommes déduites des résultats en vue de faire face à des charges et des pertes de valeurs sur compte de stock et de tiers nettement précisées et que des évènements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice et figurent au relevé des provisions³. Elles correspondent en effet, aux dépenses prévisionnelles comptabilisées et réservées pour faire face à une dépense probable ou bien à un risque probable.

Ils comprennent les provisions pour pertes probables et charges à répartir ainsi que les provisions pour dépréciation d'actif⁴.

Le système comptable financier¹ a également défini les provisions « comme un passif d'échéance ou de montant probable, qu'il est possible d'estimer, mais qu'il demeure incertain »².

¹ -T.ZITOUNE et F.GOLIARD, *op.cit.*, p. 166.

²-Selon l'article 141 du CIDTA le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges ; celles-ci comprennent notamment : les frais généraux, la valeur des biens d'équipement ; les amortissements ; les impôts mis à la charge de l'entreprise, à l'exception de l'IBS lui-même ; les provisions...

³ -Art. 141 Al. 5 du CIDTA.

⁴-Guide des contribuables relevant des CDI, Direction générale des impôts, Direction des relations publiques et de la communication, 2014, p. 8.

Dans les groupes de sociétés toutes les provisions doivent être prises en compte pour déterminer le résultat d'ensemble³.

Pour être déductibles, en général, les charges doivent remplir les conditions suivantes :

- être engagées dans le cadre de la gestion normale de l'entreprise ou dans son intérêt⁴ ;
- être comptabilisées régulièrement et être appuyées de justifications suffisantes ;
- se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise.

Pour être déductibles, les provisions doivent être subordonnées aux conditions de fond ainsi que de forme.

A- Les conditions de fond

Les conditions de fond consistent dans quatre cas selon l'article 141 al 5 du CIDTA :

- La provision doit être affectée à faire face à une charge déductible ou à une perte ;
- La perte doit être clairement précisée ;
- La charge ou la perte doit être probable. Ce qui exclut les provisions basées sur des risques éventuels. « La probabilité doit être établie par des circonstances particulières, propres à la situation de l'entreprise »⁵. Cette probabilité doit résulter d'évènements en cours de l'exercice de l'activité, ce qui exclut évidemment la déduction des provisions qui ont été utilisées pour des évènements et qui existaient après la clôture de l'exercice. L'article 125 Al.2 du S.F.C affirme que les pertes opérationnelles futures ne font pas l'objet d'une provision pour charges.

¹ -Le Système comptable financier (SCF) entrera en vigueur dès le début janvier 2008. Il a mit fin au Plan comptable national (PCN) applicable depuis 1976. Il est connait en Tunisie et au Maroc depuis 1996 sous le Système comptable des entreprises.

² -Art 125 Al. 1 du S.F.C, JORA du 25 mars 2009, n°19.

³ -Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, Préface de Deboissy.Fl, Avant-propos de Racine P.Fr, Fiscalité des groupes et des restructurations, Précis Fiscal, LexisNexis, France, Paris, 2011, n°248, p. 98. Cité par Z.BOUMEDDANE, *op.cit.*, 2016-2017, p. 74.

⁴ - Art.169 du CIDTA.

⁵ - YELLES CHAUCHE Bachir, cours de fiscalité de l'entreprise, Master 1 Droit Public Economique, Université d'Oran 2, 2017-2018, p. 13.

B- Les conditions de forme

Selon les articles 141 et 152-4 du CIDTA, les provisions doivent être comptabilisées et figurées sur le tableau des provisions.

Les provisions pour charges ne peuvent être utilisées que pour les dépenses pour lesquelles elles ont été comptabilisées à l'origine¹.

Ces mêmes conditions on les retrouve dans l'article 39 al.1.5 du CGI français rédigé comme suit : sont déductibles « les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des évènements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice ». Il s'agit donc d'un principe de déductibilité sous l'existence de certaines conditions.

2- L'impact de la provision sur l'application du principe de territorialité

Selon le principe de territorialité de l'IBS, les entreprises qui exploitent à l'étranger ne peuvent tenir compte des pertes qui y sont subies dans la détermination de leur résultat en Algérie. Mais, il peut arriver que ces entreprises subissent des pertes très importantes. Cette non imputation des pertes peut freiner d'autres sociétés à étendre leur activité hors du territoire national. Toutefois, les provisions afférentes à une implantation à l'étranger peuvent corriger cette situation et assouplir en effet le principe de territorialité. On va traiter dans ce qui suit le cas des provisions pour implanter à l'étranger.

Dans la pratique, les entreprises algériennes avaient parfois tendance soit à tout provisionner, soit à ne rien provisionner² du fait de l'absence de règles qui limitant la somme susceptible d'être provisionnée. S'agissant du sort de la provision, soit la charge ou la perte aura lieu, soit elle ne se réalisera pas. Alors, dans le premier cas, la perte ou la charge donne lieu à une déduction, dans le deuxième cas et à défaut d'utilisation des provisions, elles doivent être réintégrées dans le résultat de l'exercice soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Il en est de même pour la perte ou la charge future. Car, les provisions ont un caractère provisoire. La provision doit être

¹ -Art.125 Al. 4 du S.F.C.

² -Guide investir en Algérie, KPMG, édition 2015, p. 155.

également réintégrée dans l'assiette du résultat d'ensemble¹. Ainsi, l'article 111 A1.4 du S.F.C confirme la règle selon laquelle les provisions sont rapportées aux résultats quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister. La provision doit être également rapportée aux résultats de l'entreprise, lorsqu'elle est détournée de son objet, par exemple parce qu'elle est distribuée aux associés².

Il nous semble qu'il est très important que le législateur adopte la règle de provision pour implantation à l'étranger d'une façon expresse afin d'atténuer le principe de territorialité. Cette règle à un avantage pour les sociétés à vocation internationale lorsque les provisions soit imputées au résultat fiscal algérien.

Une autre dérogation au principe de territorialité mérite d'être expliciter. Il s'agit les déficits subis à l'étranger par les PME³, régime applicable en France jusqu'en 2013 et traité par l'article 209 C du CGI. Le régime d'imputation des déficits subis par les succursales ou les filiales implantées à l'étranger ne permettre de déduire que les déficits au cours du même exercice. Il résulte que la PME et ses succursales ou filiales étrangères doivent ouvrir et clôture leurs exercices comptables aux même dates⁴.

Les PME doivent répondre à certaines conditions : les pertes dont la déduction est autorisée sont celles subies par les filiales détenues directement à 95% au moins du capital ou les succursales qui sont établies dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat ayant conclu avec la France une convention fiscale qui comporte une clause d'assistance administrative et soumises à un impôt équivalent à celui de l'impôt sur les sociétés. Mais, ce régime dérogatoire a été supprimé en 2013⁵. Alors, par l'existence de ces conditions, les PME peuvent imputer sur leur résultat imposable en France les pertes subies dans un Etat étranger par leurs filiales ou succursales. Cette imputation n'était pas définitive et l'avantage retiré de ce régime est en effet temporaire. Or, les sommes correspondant aux pertes étrangères déduites par les PME doivent être réintégrer au fur et à mesure des résultats bénéficiaires ultérieurs de la filiale ou de la

¹-F.LEFEBVRE, Droit fiscal 2007, p.123, cité par YELLES CHAOUICHE Bachir, cours de fiscalité de l'entreprise, Master 1, *op.cit.*, p. 14.

²-D.GUTMANN, n°574, p.331.

³-Selon le code général des impôts les petites et moyennes entreprises doivent employer moins de 2000 salarié.

⁴ - <http://www.fiscalonline.com/Modalites-d-imputation-des.4699.html>. Consulté le 18/08/2017 à 15h00.

⁵- L'article 26 de la loi n°2013-1978 du 29 décembre 2013 (loi de finances pour 2014).

succursale, et au plus tard lors du cinquième exercice suivant celui de leur déduction¹. Il peut arriver que la filiale ne réalise pas des bénéfices durant les cinq exercices suivant la déduction du déficit ou elle réalise des bénéfices insuffisants ce qui permet à la PME de rapporter l'intégralité des déficits déduits. Il en est de même lorsque les conditions d'application de ce régime ne sont pas respectées.

Les entreprises nécessitent aujourd'hui des encouragements ainsi que des facilités pour étendre leurs réseaux au niveau international. Les dérogations précitées au principe de territorialité « ne représentent qu'une solution d'appoint pour les groupes internationaux »². Considérées isolément, elles s'avèrent insuffisantes, et elles ne représentent qu'un avantage temporaire qui peut à un moment ou à un autre faire l'objet d'une réintégration dans les résultats d'ensemble. Ce qui nous mène à étudier d'autres dérogations qui peuvent assouplir la rigidité du principe de source. Il s'agit des dérogations à l'épreuve de l'évasion fiscale internationale. Quel est donc, le mécanisme législatif à utilisé afin d'interdire ou bien d'atténuer le risque d'une évasion fiscale internationale ? Est-ce que ce mécanisme déroge-t-il le principe de territorialité de l'impôt ?

Section 2 : Les dérogations à l'épreuve de l'évasion fiscale internationale

« La libéralisation des flux de capitaux est censée favoriser l'épargne mondiale et contribuer à la prospérité de certains pays émergents. [...] Elle favorise d'énormes mouvements d'évasion fiscale »³.

*« Pour les gouvernements, ce qui importe c'est le mécontentement général, celui qui engendre l'évasion et la fraude fiscales... »*⁴.

« Certains contribuables utilisent le principe de territorialité de l'impôt, à leur profit »¹. En effet, la localisation des biens et des personnes dans un pays qui sait les

¹- IS-Champ d'application et territorialité-Dérogations légales aux principes généraux de détermination du lieu d'imposition-Déficits réalisés par les petites et moyennes entreprises (PME) françaises au travers de leurs filiales ou succursales à l'étranger, Bulletin officiel des finances publiques-impôts, BOI 60-20-40 du 07/03/2014.

² - H.S.DUBELLOU, *op.cit.*, p. 176.

³-P. DE SENARCLENS, *La mondialisation. Théorie, enjeux et débats, coll. Science politique, Paris, Armand Colin*, 4 éd., 2005, p. 107. Cité par Thierry Lambert, Vers un renouveau de la coopération fiscale internationale ? Revue européenne et internationale de droit fiscal, Brulant, n° 1, 2015, p. 151.

⁴ -Thierry LAMBERT, *Le contribuable face à l'administration fiscale*, p. 105.

attirer fiscalement est une réalité². Ce qui mène certains contribuables à chercher des pays à fiscalité privilégiée. D'ailleurs, les sociétés cherchent parfois à localiser leurs bénéfices dans les Etats où la fiscalité est estimée particulièrement douce³ afin de ne pas payer pas beaucoup d'impôts. C'est pourquoi certains Etats recourent à des procédures du contrôle fiscal à l'étranger, telles qu'elles sont énoncées par les conventions fiscales multilatérales, pour lutter contre l'évasion fiscale internationale.

Sous-section 1 : L'existence de systèmes fiscaux privilégiés : source de perturbation du principe de territorialité

Contrairement au régime du bénéfice consolidé qui constitue une faveur à l'égard des groupes internationaux de sociétés, le législateur français a introduit un article au code général des impôts prévoyant l'imposition en France des bénéfices réalisés à l'étranger par une société établie dans un Etat ou un territoire à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A de ce même code. Il s'agit donc de l'article 209 B du CGI qui constitue selon Maurice Cozian, une « consolidation puniton »⁴, car il est utilisé pour lutter contre l'évasion fiscale. Il représente aujourd'hui le cœur des mesures anti-évasion fiscale⁵. Cependant, sa mise en œuvre présente une difficulté majeure.

Cet article, soulève aujourd'hui le plus d'incertitudes « quant à la régularité de son contenu et de son application »⁶.

« La France, à l'image des grands autres Etats, s'est dotée d'une panoplie d'armes dissuasives qui se sont perfectionnées à la mesure de l'ingéniosité des contribuables, elles s'appliquent lorsqu'est en cause un Etat dont la fiscalité est privilégiée ⁷ ».

¹ -RAYMOND FERRETTI, *Cours fiscal*, Université de Metz, mai 2002, p. 35.

² -*Ibid*, p.35.

³ - J.PIERRE CASIMIR et M.CHADEFAUX, *op.cit.*, p. 235.

⁴ - MAURICE Cozian, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 6^{ème} éd, Paris, 1992-93, p. 370.

⁵ -N.MELOT, *op.cit.*, n°1418, p.684.

⁶ - C.TOUZET, *op.cit.*, p.10.

⁷-MAURICE Cozian et FLORENCE DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, 39^e éd, Lexis Nexis, 2015/2016, n°1096, p. 483.

1- Le champ d'application de l'article 209 B CGI

Pour qu'une société française puisse entrer dans le champ d'application de l'article 209 B du CGI, il est indispensable que l'entreprise ou l'entité juridique établie à l'étranger soit soumise à un système fiscal privilégié.

On ne peut pas parler par conséquent du champ d'application de l'article 209 B CGI avant de préciser le sens d'un système fiscal privilégié. Qu'est-ce que donc un Etat à fiscalité privilégiée ?

Un pays à fiscalité privilégiée est un pays dans lequel le taux de l'impôt sur les bénéfices est inférieur de plus de la moitié à celui qui aurait été applicable en France. Il est caractérisé par l'existence d'une différence de plus de 50% entre l'impôt dû à l'étranger et celui acquitté en France. Une personne peut également considérer comme étant soumise à un Etat à fiscalité privilégiée si elle n'y est pas imposable.

Le caractère privilégié d'un régime fiscal est déterminé conformément aux dispositions de l'article 238 A du CGI français¹. Ce caractère est basé donc, sur une absence ou une faible imposition.

Pour dire que l'article 209 B est applicable, il convient donc de comparer les deux impositions, celle qui est supportée par l'entité dans l'Etat étranger avec celle qui est acquittée en France. Cependant, l'administration fiscale française, avant la réforme de 2005², « reconnaît qu'il est difficile de fixer des critères de comparaison significatifs pour toutes les situations, car les éléments de fait propre à chaque cas particulier

¹- L'alinéa 2 de l'art 238 A du CGI dispose que : « *les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies* ».

²- Avant la réforme de 2005, (l'intervention de la loi de finances pour 2005) l'article 238 A était considéré comme vague dans la détermination d'un système fiscal privilégié, ce qui mène la doctrine administrative confrontée par la jurisprudence, a créé le droit en la matière. Le critère qui a été mit, à titre indicatif, est celui d'un impôt acquitté à l'étranger qui doit être inférieur de plus d'un tiers à celui de l'impôt français.

La loi de finances pour 2005 a refondu les mécanismes d'application de l'article 209 B du CGI. Cette refonte a comme conséquence l'adaptation des dispositions de ledit article à la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et du Conseil d'Etat. V. respectivement, CJCE, Gdech, 12 sept. 2006, n°196/04, Sté Cadbury Schweppes : RJF 5/2006, n°1644. CE, ass, 28 juin 2002, n°232.276, Min. cl/Sté Schneider Electric : DR.fisc. 2002, n°36, comm. 657, p.1133 et s. étud P.Dibout ; Rec. CE 2002, p. 233 ; BDCF 10/2002, n°120, concl. Contr. S. Austray.

peuvent être très différents les uns des autres»¹. Elle exige comme critère un niveau de prélèvement fiscal global inférieur d'au moins un tiers au taux normal de l'IS français². A l'heure actuelle cette différence doit atteindre plus de 50%.

Par la réforme de 2005, en inscrivant une définition d'un régime fiscal privilégié. Cependant, cette définition énoncée par l'article 238 A du CGI a délimité le sens de ce régime d'une façon extensive. La disposition en cause a pris seulement, en considération dans la détermination de ce régime de faveur, la situation de l'entité étrangère, tenir compte l'ensemble du système fiscal étranger.

Certains pays européens, dont notamment l'Italie qui en est l'exemple, ont établi une liste nominative « black list » des Etats qui sont envisagés comme ayant un régime privilégié³.

Les bénéfices réalisés hors de France par une entreprise ou une entité juridique soumise à un régime fiscal privilégié est estimée constituer un résultat d'une personne morale française⁴, ils sont en effet soumis à l'IS français. Cette stipulation figure à l'article 209 B CGI comme suit⁵ : « 1. *Lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique : personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, établie ou constituée hors de France et que cette entreprise ou entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A, les bénéfices ou revenus positifs de cette entreprise ou entité juridique sont imposables à l'impôt sur les sociétés. Lorsqu'ils sont réalisés par une entité juridique, ils sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable de la personne morale établie en France dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement... ».*

¹ - VIAULT Patrick, Appréciation de la notion de régime fiscal privilégié pour l'application de l'article 209 B du CGI, Les nouvelles fiscales, Lamy line, N° 1081, 1 er janvier 2012, p.2.

² - VIAULT Patrick, Appréciation de la notion de régime fiscal privilégié pour l'application de l'article 209 B du CGI, Les nouvelles fiscales, Lamy line, N° 1081, 1 er janvier 2012, p.2.

³ -D.GUTMANN, *op.cit.*, n°815, p. 537.

⁴ - Précis de fiscalité 2015, 2 ème édition, Ministère des finances et des comptes publics, *op.cit.*, p. 297.

⁵ -L'article 14 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 réforme à nouveau l'article 209 B CGI.

Cet article constitue une dérogation à la règle de territorialité applicable en matière d'impôt sur les sociétés. Il a fait l'objet depuis son instauration¹ à de nombreuses modifications législatives. Il est apprécié parfois comme favorable au contribuable et d'autres fois comme plus sévère pour lui².

Il n'existe plus d'incertitude pour dire que l'article 209 B du CGI est inapplicable lorsque la société française bénéficie d'un régime d'exemption d'impôt sur les sociétés. Il faut l'existence d'une imposition dans les régimes fiscaux des deux Etats. Il convient donc d'apprécier la charge d'impôt supportée par la société française et sa filiale étrangère.

L'application de l'article 209 B suppose une détention majoritaire des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique³ étrangère. Le législateur a modifié plusieurs fois le pourcentage de participation que doit détenir la société française dans l'entreprise étrangère. Il était fixé à 25% et il a été abaissé à 10% par la loi de finances pour 1993 pour atteindre au présent article 209 B plus de 50%⁴. Ce taux est apparu identique à celui retenu en Espagne et en Italie⁵.

La mise en œuvre de l'article 209 B du CGI exige que l'entité étrangère soit détenue par la société française. Ce qui nous mène à nous interroger sur les formes d'implantation qui peuvent donner lieu à l'application dudit article ?

L'ancien article s'appliquait aux « personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés », le texte concerne aujourd'hui « les personnes morales établies en France et passibles de l'impôt sur les sociétés ».

Cet article est en réalité plus large, car il couvre également les établissements stables qui entrent dans la catégorie « entreprise »⁶.

¹ - Il a été institué par l'article 70 de la loi de finances pour 1980, loi n°80-30, du 18 janvier 1980, Journal Officiel du 19 janvier 1980.

² -E. Bokdam-Tognetti, Article 209 B : causeries autour de la clause de sauvegarde : RJF 2/2013, p. 107 et s. Cité par Philippe Oudenot, Fiscalité des sociétés et de restructurations, Lexis Nexis, Paris, 2014, n° 434, p. 200.

³ -Au sens de l'article 209 B une « entité juridique » s'entend d'une personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable.

⁴ -La loi de finances pour 2005, 30 déc 2004, art.104.

⁵ -D. GUTMANN, *op.cit.*, n°814, p.536.

⁶ -JEAN-FLORENT MANDELEBAUM, *La double imposition des succursales à l'étranger*, L'Harmattan, 2007, p. 101.

La société française peut s'implanter à l'étranger, soit en y créant un établissement stable, ne jouissant de la personnalité juridique, ou une filiale, jouissant d'une personnalité morale. Cependant, tous deux possèdent la personnalité fiscale. De plus l'article 209 B s'applique dans le cas où la société française dispose à l'étranger d'une exploitation directe (succursale, agent dépendant ou cycle commercial complet)¹.

Selon JEAN-FLORENT MANDELBAUM, « le droit français prend en compte la possibilité d'une évasion fiscale par le biais de quasi-personnes morales, et non pas uniquement de sociétés à part entière »². Il semble donc que le défaut d'une personnalité morale n'a pas une influence sur l'application de l'article 209 B du CGI.

2- Les effets de l'application de l'article 209 B du CGI

Par l'application de l'article 209 B³, les bénéfices réalisés à l'étranger seront ajouter aux résultats imposables de la société-mère française et seront donc soumis à l'IS en France. Cette situation peut entraîner une double imposition. Mais, l'objectif du texte précédent n'est pas de créer cette double imposition, car il énonce plusieurs moyens pour la prévenir.

A- L'imposition des résultats de l'entité étrangère

L'article 209 B à caractère punitif réside en une application exceptionnelle d'une imposition du bénéfice mondial.

Jusqu'à 2005, les résultats des entreprises étrangères faisaient l'objet d'une imposition séparée⁴. C'est-à-dire les bénéfices réalisés, par une filiale ou un établissement stable d'une société française établie dans un Etat à fiscalité privilégiée font l'objet d'une imposition distincte des autres résultats de l'entreprise française. Par conséquent, on ne peut pas les compenser avec les résultats des autres activités de l'entreprise en question⁵. La compensation était impossible entre les pertes subies par la société française et les bénéfices de l'entreprise établis dans un système privilégié.

¹ -D.GUTMANN, *op.cit.*, n°814, p.536.

² - J.MANDELEBAUM, *op.cit.*, p.102.

³ -Le décret d'application n° 2006-1309 du 25 octobre 2006, publié au Journal officiel du 27 octobre 2006, explique les conditions d'application de l'article 209 B du CGI.

⁴ -D.GUTMANN, *op.cit.*, n°821, p. 544.

⁵ -Le régime fiscal des sociétés, La revue fiduciaire Mensuel, n° 917, octobre 2003, n°334, p. 120.

Dans la version actuelle du texte, les résultats réalisés à l'étranger sont ajoutés à ceux de personne morale établie en France. Ils seront en effet, imposables au nom de la société française à l'IS au taux de droit commun dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement dans l'entité juridique étrangère.

La loi donne une qualification à ces revenus réalisés à l'étranger. Elle les considère comme un revenu de capitaux mobiliers¹. Elle considère que ces revenus sont effectivement rattachés à l'entreprise française². Alors, le régime de l'article 209 B était une sanction à l'égard des sociétés françaises qui s'implantent à l'étranger en tentant de localiser leurs résultats dans un pays considéré comme bénéficiant d'un système fiscal privilégié.

Une fois que les conditions de l'article 209 B sont remplies et à défaut de preuve contraire, les bénéfices seront donc soumis à l'IS français.

Clouté TOUZET voit qu'il est évident que les sociétés françaises qui décident de s'implanter à l'étranger n'aient pas toujours le désir d'échapper à l'impôt³. Il appartient donc au contribuable d'apporter la preuve de l'effectivité de ses activités à l'étranger.

Selon STOYANOV-DUBELLOY Hélène « la preuve contraire pouvant s'avérer difficile à apporter »⁴. Cependant, le législateur, dans le paragraphe II de l'article 209 B, prévoyait qu'elle était établie si la société française démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfice dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié. Cela est connu sous le nom de « clause de sauvegarde ».

Cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France a principalement une activité industrielle ou

¹ -V.art. 209 B du CGI.

² -N.MELOT, *op.cit.*, n°1432, p. 689.

³ -C.TOUZET, *op.cit.*, p. 70.

⁴ -H.DUBELLOY, *op.cit.*, p. 183.

commerciale effective¹ exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège². Ce qui exclut toute activité à caractère libéral ou civil.

En contrepartie, il revient à l'administration fiscale de justifier l'existence d'un régime fiscal privilégié hors de France. Il ne s'agit toutefois que d'une présomption simple. Si la société échoue à renverser la présomption d'évasion fiscale qui pèse sur elle, l'imposition est automatique. On ne peut pas appliquer l'article 209 B, si le contribuable a apporté la preuve contraire.

Le législateur a prévu d'autres cas où l'article 209 B devient inapplicable ; lorsque l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la communauté européenne.

« Lorsqu'une entreprise déploie ses activités sur le territoire de plusieurs Etats, ses revenus doivent être répartis aux fins de leur imposition par ces Etats »³. Il s'agit, d'une double ou multiple imposition.

B- L'élimination des doubles impositions

La réintégration des résultats réalisés à l'étranger à ceux réalisés en France peut entraîner la situation d'une double imposition. La première fois auprès de l'Etat où est située l'entité étrangère et, la deuxième fois, auprès de l'Etat où est située la société française. C'est pourquoi le texte prévoit divers moyens pour lutter contre cette double imposition. En particulier, l'impôt acquitté localement par l'entreprise ou l'entité juridique, établie hors de France, est imputable sur l'impôt établi en France, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés⁴. En outre, la société établie en France peut déduire de son résultat fiscal le montant des distributions reçues de sa filiale à l'étranger. Cette déduction a comme but d'éliminer la double imposition des résultats de l'entité étrangère, lors de leur réalisation et lors de leur distribution.

¹-Mr. C.TOUZET trouve que le caractère « effective » d'une activité industrielle ou commerciale est assez classique et désigne que l'entité étrangère ne doit pas être une coquille vide. V. C.TOUZET, *op.cit.*, p. 70.

² -V. paragraphe II de l'article 209 B du CGI.

³ - Michel De WOLF, *op.cit.*, n° 213, p. 250.

⁴ - Il est précisé que les impôts comparables à l'impôt sur les sociétés s'entendent des impôts de quotité exprimés en unité monétaire, assis sur un résultat fiscal, non déductibles de ce résultat et qui sont versés à titre définitif et sans contrepartie au profit d'États. Il en résulte que sont notamment exclus de l'imputation à titre d'exemple: les impôts assis sur le capital de l'entité établie hors de France, les impôts forfaitaires annuels, les impôts assis sur le chiffre d'affaires, etc. V. Bulletin officiel des finances publiques-impôts, BOI-IS-BASE-60-10-30-30-20120912, 12/09/2012.

De même, les retenues à la source prélevées lors du versement de dividendes, intérêts ou redevances à la société à fiscalité privilégiée, sont imputables sur l'impôt sur les sociétés dû en France. Cette imputation est toutefois liée à la condition que l'Etat d'où proviennent ces dividendes, intérêts ou redevances soit lié à la France par une convention fiscale et qui n'est pas un Etat non coopératif¹.

Les aménagements apportés à l'article 209 B du CGI ont notamment pour objectif de résoudre les difficultés de la compatibilité de ce texte avec le droit communautaire ainsi qu'avec les conventions fiscales. Pour le droit communautaire, les choses sont claires, car ce dispositif énonce sa non-application dans le cas où l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la communauté européenne². La question se pose alors pour les conventions préventives de double imposition : est ce que l'article 209 B sera écarté en présence d'une convention liant la France avec l'Etat à une fiscalité privilégié ?

3- Une compatibilité de l'article 209 B avec les conventions fiscales internationales

Le principe de territorialité comme mécanisme d'imposition existe également dans les dispositions des conventions fiscales afin d'éviter les cas de doubles impositions qui pourraient survenir si chaque Etat applique son droit d'imposer les bénéfices en cause. Cependant, la France a dérogé exceptionnellement à ce principe

¹ -L'article 238-0 A du CGI détermine le sens d'un Etat non coopératif comme suit : « *Sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1er janvier 2010, les Etats et territoires non membres de la Communauté européenne dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développements économiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze Etats ou territoires une telle convention.*

La liste des Etats et territoires non coopératifs est fixée par un arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget après avis du ministre des affaires étrangères... ».

² - Sont aujourd'hui exclues du champ d'application de l'article 209 B du CGI les sociétés établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne, même si ce dernier est considéré comme jouissant d'un système fiscal privilégié. Cette disposition a pour but de respecter le droit de l'Union européenne. V. la décision de la Cour de justice des Communautés européennes Cadbury-Schweppes du 12 septembre 2006. CJCE, Gde ch., 12 sept. 2006, aff. C-196/04, Cadbury-Schweppes : RJF 12/2006, n° 1644; BDCF 12/2006, n°146, concl. Ph.Léger. On peut le résumer comme suit : la société mère du groupe « Cadbury-Schweppes » détenait des participations dans diverses filiales dont certaines situées dans la zone des docks de Dublin. Les bénéfices ont soumis à l'IS au taux de 10%. La CJCE a jugé qu'une législation britannique qui impose les bénéfices réalisés par une filiale soumise à un régime fiscal privilégié et établie dans un autre Etat de l'Union européenne constitue une atteinte à la liberté d'établissement dont elle est protégée par le droit de l'Union.

pour dissuader les sociétés françaises de délocaliser leurs activités dans des pays à fiscalité privilégiée. Néanmoins, le respect de la hiérarchie des normes est indispensable dans la mise en œuvre de l'intention de législateur apparue dans l'article 209 B du CGI.

Le problème ne se pose pas, si l'Etat en question n'a pas signé une convention fiscale avec la France. En revanche, en présence d'une convention à caractère fiscal, la compatibilité entre les dispositions conventionnelles et l'article 209 B a déjà fait l'objet de plusieurs écrits.

A ce propos, trois sources sont intervenues pour trancher la question de la compatibilité, il s'agit de la position de l'administration fiscale, de la doctrine et du Conseil d'Etat.

Il faut rappeler, que l'un des objectifs des conventions fiscales était de lutter contre l'évasion fiscale qui apparut dans l'assistance administrative entre les autorités fiscales des Etats contractants. Ce même but peut être atteint par l'application de l'article 209, Bruno GOUTHIERE considère, à cet égard, qu'il serait paradoxal de dire que l'application d'une convention fiscale peut empêcher les autorités françaises d'appliquer l'article 209 B lorsqu'elles estiment être en présence d'une évasion fiscale internationale¹.

Quant à l'autre but des conventions fiscales, qui est la lutte contre les doubles impositions, l'article 7 de la convention OCDE attribue le droit d'imposition à l'Etat d'accueil de l'établissement stable. Cette disposition s'oppose-t-elle à l'imposition en France des bénéficiaires visés par l'article 209 B lorsqu'ils sont rattachables à un établissement stable situé dans un Etat en concluant une convention fiscale avec la France. Il n'y est pas question donc d'appliquer l'article 209 B², selon le principe de supériorité des conventions à l'égard de droit interne³. Cependant, il y a une tentative de lever cet obstacle lors de renégociation des conventions fiscales. On peut citer à titre d'exemple, l'article 24.1 (e) (iii) de la convention franco-américaine de 1994 qui prévoit que : « *les dispositions de la convention n'empêchent en rien la France d'appliquer les*

¹ -B.GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, Ed. France, Lefebvre, 1989/90, p.619, cité par DUBELLOU, *op.cit.*, p.186.

² - C'est la position de l'administration fiscale française : cf. BOI-IS-BASE-60-10-10 n°40.

³ - Selon l'article 55 de la constitution française les traités et accords régulièrement ratifiés ont, dès leur publication une autorité supérieure à celles des lois mêmes postérieures, sous réserve d'une application par l'autre partie.

dispositions de l'article 209 B de son code général des impôts ou d'autres dispositions analogue qui amenderaient ou remplaceraient celles de cet article ».

Une décision du Conseil d'Etat dans un arrêt de 28 juin 2002¹ a tranché, en faveur du contribuable, la question de compatibilité entre l'article 209 B et les conventions fiscales. Il convient donc de s'interroger sur la portée de cet arrêt connu sous le nom de « Schneider Electric ».

Schneider est une société Electric établie en France et sa filiale (société Paramer) est établie en Suisse. Par une application de l'article 209 B du CGI, la société a été soumise au titre de l'année 1986 à un supplément d'impôt sur les sociétés.

Rappelons que la France avait signé en 1966 une convention fiscale avec la Suisse, dont son article 7 fait obstacle à l'application de l'article 209 B. En effet, l'article 7 attribue à la Suisse le droit exclusif d'imposer les bénéfices de la société Paramer et il pose deux critères essentiels, d'une part les bénéfices et d'autre part l'établissement stable², dès lors que ces bénéfices sont imposés en France sur le fondement de l'article 209 B du CGI³.

Le Conseil d'Etat a permis à la société française d'invoquer l'article sur les bénéfices d'entreprise de la convention franco-suisse, et a jugé que l'imposition prévue par l'article 209 B ne pouvait pas s'appliquer à l'entité étrangère. Toutefois, cette

¹ - CE, ass. 28 juin 2002, n° 232276, Sté Schneider Electric : IrisData n° 2002-080182 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657, étude 28, P. Dibout ; Dr. sociétés 2002, comm. 184, note J.-L. Pierre ; RJF 2002, n° 1082, chron. L. Olléon, p.755 ; BDCF 10/2002, n° 120, concl. S.Austry ; Rev. Sociétés 2002, p.538 s.obs. O. Fouquet ; LPA17 aout 2002, p. 4 s. note B. Boutemy, E. Meier et Th. Perrot ; Bull. Joly Sociétés 2002, n°200, note C. Nouel et S. Reeb. BGFE 2002, n°4, p. 3 et s. obs. E. Davoudet.-P. Dibout, l'inapplicabilité de l'article 209 B du CGI face à la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 (à propos de l'arrêt CE, ass. 28 juin 2002, Schneider Electric) Dr. fisc. 2002, n° 36, étude 28.

² -Pour plus de détails V. L'article 123 bis du CGI à la lumière des principes posés par l'arrêt Schneider, Les Nouvelles Fiscales, N° 890, 15 avril 2003, p.4.

³ - Un principe ainsi consacré par l'arrêt Schneider est celui de la **subsidiarité** des conventions fiscales, elle le définit ainsi : « *considérant que si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition [...] par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification [...] il lui appartient ensuite en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale* ». V.Michel FOURRIQUES, Territorialité de l'IS et subsidiarité des conventions fiscales internationales, Petites affiches, n°36, 19/02/2013, p.11.

jurisprudence ne peut pas être invoquée si la convention fiscale liant la France avec l'Etat d'implantation de l'entreprise met en cause une disposition particulière autorisant le droit d'appliquer l'article 209 B¹.

D'ailleurs, dans une instruction du 6 mars 1992, l'administration fiscale, a précisé que les conventions fiscales ne pouvaient faire obstacle à l'application de l'article 209 B. Car, elles ne peuvent empêcher l'application d'une législation ayant pour but de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale.

Près d'une trentaine de conventions signées par la France autorisent l'application de l'article 209 B lorsque la société étrangère est résidente de l'autre Etat contractant. Autrement dit, pour que l'article 209 B puisse être écarté en raison de son opposition à une convention fiscale, il faut que celle-ci soit effectivement applicable. D'après Daniel GUTMANN, « *les conventions s'appliqueraient lorsque le revenu d'une même personne est imposable dans deux pays différents* »².

L'article 209 B du CGI a marqué une évolution importante de la fiscalité en France. Il constitue à mon avis un début de réflexion vers la mondialité de l'impôt sur les sociétés. En revanche, certains Etats apparaissent, à certains égards, plus attractifs que la France. C'est pourquoi il a été inséré un article 209 B bis³ qui exige également l'intégration des bénéfices transférés indirectement à l'étranger aux bénéfices réalisés en France et les soumettre à l'IS français.

On peut dire en définitif qu'il existe entre l'article 209 B et les conventions préventives de double imposition une cohabitation menacée.

¹-La revue fiduciaire Mensuel, Le régime fiscal des sociétés, RF 917, octobre 2003, p.120 et 121.

²-D.GUTMANN, L'article 209 B du code général des impôts : le début de la fin, Note sous CAA Paris, SA Schneider, n° 96-1408, 30 juin 2001, p.2.

³- L'article 209 B bis du CGI dispose que : « 1- Une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés, qui exploite des magasins de commerce de détail ou des établissements de vente établis en France, et qui détient directement ou indirectement des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique : personne morale, organisme...et que cette personne morale est considérée comme ayant indirectement transférés des revenus ou bénéfices positifs à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente avec ces entreprises ou entités établies à l'étranger...les bénéfices ou revenus positifs issus de ces prix, commissions ou redevances constitutifs d'un transfert indirect de bénéfices sont imposables à l'impôt sur les sociétés... ». Le présent article entre en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2018. V. M.HAMMADI et Mme Le Loch, Article additionnel, PLF 2017, n° II-869, Assemblée Nationale, 14 novembre 2016, p.1 et s.

Le recours en effet au principe de mondialité se manifeste dans des cas particuliers, là où la territorialité est devenue inadaptée. Cela dit, particulièrement dans les situations constituant l'évasion fiscale.

Sous-section 2 : L'institution du contrôle fiscal à l'étranger : une dérogation au principe de territorialité

L'instrument privilégié de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale est l'assistance administrative entre les administrations fiscales des Etats contractants. Avant de définir qu'est ce qu'un contrôle fiscal à l'étranger ? On va traiter d'abord l'impact de la rigidité de l'imposition territoriale sur le comportement du contribuable.

1- La rigidité de l'imposition territoriale et risque d'évasion fiscale

Avant d'aborder la rigidité d'une imposition territoriale il faut traiter brièvement de la signification d'une évasion fiscale internationale. Cette dernière semble être un phénomène universel d'une confusion terminologique avec celui de la fraude fiscale internationale. On peut adopter une définition large comportant ces deux concepts.

a- La signification de l'évasion fiscale internationale

Dans un sens plus général, l'évasion fiscale se rapproche de l'expression « fraude fiscale », mais dans un sens plus restreint, chaque notion a sa propre définition¹. L'évasion « *est la négative de la double imposition. Elle réside dans le fait d'éviter d'être soumis à deux ou plusieurs souverainetés fiscales. En présence de deux ou plusieurs fiscalités, le contribuable, au lieu d'y être soumis deux ou plusieurs fois, s'efforce de n'être soumis à aucune* »². Elle se définit également comme « le fait d'échapper » à l'impôt d'un pays (à forte fiscalité), en transférant irrégulièrement les bases d'impositions revenant à ce pays vers un autre pays où l'impôt est moins élevé³.

¹ -S.AIS, *op.cit.*, p. 1.

² - L.TROTABAS, Finances Publiques, Dalloz, 2^{ème} éd, 1967, n°295, p. 527.

³ -CARTOU LOUIS, Droit fiscal international et européen, Dalloz, 2^{ème} éd, 1986, n°18, p. 20.

Elle se distingue de la fraude au plan juridique : l'évasion demeure légale et la fraude est illégale. Le fraudeur recourt alors à des moyens illégaux. Mais, en termes de perte de recettes fiscales, elles ont les mêmes conséquences¹. Elles sont donc une manifestation de la fuite devant l'impôt².

L'évasion et la fraude fiscales ont toujours existé, ce qui est nouveau, c'est la facilité de pratiquer ces phénomènes avec la mondialisation et le progrès de l'informatique.

Pour lutter contre l'évasion fiscale internationale, plusieurs législations élaborent des dispositifs ayant pour but de renforcer le contrôle fiscal et de dissuader les sociétés de s'implanter dans des pays à fiscalité privilégiée. Parmi ces dispositifs, on trouve celui établi par le Royaume-Uni connu sous le nom « *Controlled Foreign Companies* » ou CFC³.

L'Algérie se lance également dans la lutte contre l'évasion fiscale et donne des chiffres sur ce sujet, qui était auparavant un secret⁴. Ils sont en effet nombreux, ceux qui appellent à combattre ce phénomène⁵. Cependant, « la loi actuelle ne pourra pas

¹ - Cécile Bazart, La fraude fiscale : Modélisation du face à face Etat-contribuables, Thèse pour le doctorat ès Sciences Economiques, Université Montpellier I, sans année, p.4.

² -Voici quelques exemples de pratiques de fraude en Algérie suite d'une enquête par entretiens auprès des entrepreneurs-avril-mai 2012 : « *J'ai deux registres pour enregistrer mes opérations commerciales : celui pour les contrôleurs, qui viennent très rarement d'ailleurs, et un vrai ! Généralement, je n'ai même pas à utiliser le premier* » **Entreprise de commerce d'outillages mécaniques ;**

« *Pour certaines opérations d'importation, nous les déclarons sur un registre de commerce fictif : la personne n'existe pas, le local non plus et les pièces sont toutes fausses. Nous nous arrangeons ensuite avec les douaniers qui ont l'habitude de « travailler » avec nous. Nos marchandises passent sans problème* » **Entreprise de commerce-importation de produits agroalimentaires.** Source : Fouad CHERIET, *Pratiques frauduleuses en Algérie : diversité, ampleur et perceptions des acteurs*, p.16. Disponible sur le site : <http://www.strategie-aims.com/events/conferences/23-xxieme-conference-de-l-aims/communications/2839-pratiques-manageriales-frauduleuses-en-algerie-diversite-ampleur-et-perceptions-des-acteurs/download>

³ - Le CFC c'est un régime par lequel une société-mère britannique est imposable sur les résultats de ses filiales établies dans un pays où le taux d'imposition est très inférieur (d'au moins 25%) à celui en vigueur en Grande-Bretagne. https://archive.org/stream/LesDispositifsCfcOuControlledForeignCompanies/LesDispositifsCfcOuControlledForeignCompanies_djvu.txt . Consulter le 21/07/2017 à 19:00

⁴-Journal Courrier, Lutte contre l'évasion fiscale et le transfert illicite de devise : mieux vaut tard que jamais, 15/06/2016.

⁵-L'Union générale des commerçants et artisans algériens (UGCAA) a proposé à ce propos plusieurs mesures pour y atteindre cet objectif. Il s'agit à titre d'exemple l'établissement d'une institution nationale qui regroupe les ministères des Finances, du Commerce, de la Justice et de l'Intérieur et qui

éradiquer l'évasion fiscale en Algérie »¹. Elle y peut probablement par la connaissance des causes. Toutefois, la loi de finances pour 2014 comporte des dispositions pour lutter contre l'évasion fiscale². Référence Cette même année a connu la publication par la Banque d'Algérie d'un règlement bancaire qui a recadré les investissements à l'étranger. Ce règlement fixe les conditions de transfert des capitaux à l'étranger au titre de l'investissement.

En 2012, un décret exécutif n° 12/279 a été lancé l'institution d'un fichier national des fraudeurs ou contrevenants en matière d'infraction à la législation et à la réglementation des charges et des mouvements de capitaux vers l'étranger.

La loi de finances de 2009 a institué l'obligation de « déclaration des transferts »³. L'article 182 ter du même code oblige toute personne morale ou physique transférant des fonds au profit de personnes physiques ou morales non résidentes en Algérie de souscrire une déclaration auprès des services fiscaux territorialement compétents. Mais, avant de procéder à ce transfert, les établissements bancaires exigent une attestation fournie par ces services en précisant le traitement fiscal des sommes transférés.

Cette obligation est confirmée par l'article 121 du CIDTA : « *Pour les bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers distribués dont le domicile fiscal est situé hors d'Algérie, les établissements bancaires doivent, avant d'opérer tout transfert de fonds s'assurer que les obligations fiscales incombant au débiteur ont été toutes remplies. A cet effet le débiteur est tenu de remettre à l'appui du dossier de transfert une attestation justifiant le versement de la retenue à la source* ».

Certes ces dispositions anti-évasion ne sont pas sans incidences sur les conventions fiscales conclues par l'Algérie, ce qui pose évidemment leur compatibilité avec ces conventions.

Une autre mesure a été prise pour répondre aux besoins de l'administration fiscale, il s'agit d'un système d'information de la Direction Générale des Impôts « Jibaya'tic » qui se base sur un logiciel dont il prend en charge la déclaration de revenus. Ce système permet un accès rapide et sécurisé des renseignements du

travaille pour protéger l'économie nationale contre les crimes économiques. De plus, elle a proposé de réviser la législation fiscale en réduisant les charges fiscales.

¹- Journal Courrier, Lutte contre l'évasion fiscale et le transfert illicite de devise : mieux vaut tard que jamais, 15/06/2016..

²-V. art. 25et 26 de la loi de finances pour 2014, JORA n°68 du 31 décembre 2013.

³ - Cette loi a créé dans son article 10 au sein du titre III de la 1^{ère} partie du CIDTA une section 5 bis.

contribuable. Dans ce contexte, une nouvelle adresse web (www.jibayatic.dz) a été mise à la disposition des contribuables afin de déclarer et payer leurs impôts.

L'établissement en effet d'une banque de données a comme objectifs de lutter contre l'évasion fiscale et la fuite de capitaux¹.

Toutes ces mesures précitées aident les administrations fiscales à poursuivre le contribuable et la source de son revenu. Ce qui leur permet de procéder à un ajustement des bénéfices déclarés par une entreprise exploitée en Algérie et transférés à une autre société établie à l'étranger.

En général, on peut dire que la fraude et l'évasion fiscale perpétrées par les contribuables ont des effets nuisibles sur l'économie, ils constituent une vraie contrainte de financement du développement comme l'écrivait Khemisi CHIHA², car elles privent le trésor public d'une part très importante de recettes fiscales³.

La lutte contre l'évasion et la fraude fiscales doit être très rigoureuse⁴. A cet égard, il est nécessaire de trouver l'équilibre entre un niveau d'imposition et un régime fiscal favorable à l'entreprise qui contribue au développement économique.

« Quelle que soit l'ingéniosité du législateur et la perfection du système fiscal, les contribuables réussissent toujours à trouver les failles dans les règles fiscales »⁵.

Alors la pression fiscale entraîne une baisse d'activités et une augmentation de l'évasion fiscale⁶. Il peut s'ensuivre une diminution des recettes fiscales⁷.

¹ -La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des impôts, Collecte, analyse et restitution de l'information fiscale, n°29, 2007, p.1.

² - Khemisi CHIHA, La fiscalité comme levier de développement économique dans les pays en développement : Cas de l'Algérie, Revue Algérienne de la mondialisation et des politiques

³ -« La fuite des capitaux a été de 16 milliards de dollars entre 2004 et 2014 tandis que l'évasion fiscale porte sur près de 50 milliards de dollars. Une moyenne de 1,5milliards de dollars "quitte" le pays chaque année par des moyens illégaux ». Statistiques disponible dans le site :

<http://www.maghrebemergent.com/economie/algerie/49557-fuite-des-capitaux-et-evasion-fiscale-en-algerie-les-chiffres-choc-de-la-commission-ksentini.html> consulté le 31/07/2017 à 16:00

⁴ -Thierry PONS, Article 209 B ou quand la présomption d'évasion fiscale est combattu avec succès, Fr/3/16 du 14/01/2016, Francis Lefebvre, p.3.

⁵ - KHAROUBI KAMEL, Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, Mémoire de Magister en Sciences commerciales, management des entreprises, option : Finance, Université d'Oran Es-Senia, 2010-2011, p.19.

⁶ - K.KHAROUBI, *op.cit.*, p.50.

⁷ -Cécile Bazart, La fraude fiscale : Modélisation du face à face Etat-contribuables, Thèse pour le doctorat ès Sciences Economiques, Université Montpellier I, sans année, p.3.

b- L'impact d'une rigidité d'imposition

Comme le rappelle le rapport économique de l'ancien président américain Barak OBAMA en 2006, en matière de fiscalité, tout gouvernement doit toujours prendre deux décisions fondamentales : la première concerne l'étendue et le niveau de biens publics qui sont offerts aux citoyens ; la seconde, le niveau d'imposition et le mode de répartition des impôts entre les citoyens¹. Alors, outre la réalisation d'un intérêt public, l'importance d'un système fiscal adopté par un Etat ne cesse de produire ses effets, il peut en effet conserver la confiance des citoyens dans l'équité des régimes fiscaux.

Chaque Etat est désireux d'attirer les biens, les opérateurs économiques et les investisseurs pour s'installer sur son territoire. Il a donc des raisons pour s'engager dans la concurrence fiscale avec les systèmes fiscaux existants. D'ailleurs pour créer un système fiscal équilibré, il faut qu'il existe une coordination entre les différentes administrations fiscales. Cependant, en matière fiscale, selon Bénassy-Quéré et J. Pisani-Ferry la concurrence est la règle et la coopération l'exception².

L'objectif n'est pas donc de concilier les taux d'imposition entre les Etats et de faire converger les régimes fiscaux ; chaque Etat reste libre d'instaurer un système fiscal qu'il lui paraît évident. Il est souverain de choisir son régime fiscal. Comme le souligne Maxime CHRETIEN, « *Un Etat ne peut vivre librement que s'il peut imposer librement* »³.

Le principe de territorialité dit de « source » adopté par l'Algérie et d'autres pays est souvent critiqué. En raison d'une part, de la volonté des entreprises qui veulent étendre leur exploitation à l'étranger. D'autre part, la nécessité pour la juridiction

¹- Economic Report of the president, chapitre 5 The U.S. "Tax system in international perspective, Washington, 2006.

²-A. Bénassy-Quéré et J. Pisani-Ferry, « Impôt sur les sociétés : concurrence ou harmonisation ? », dans C. Saint-Étienne et J. le Cacheux (dir.), *Croissance équitable et concurrence fiscale*, Paris, Conseil d'analyse économique et La Documentation française, 2005, Annexe 1, p. 86. Cité par Christian DEBLOCK et Michèle RIOUX, *L'impossible coopération fiscale internationale*, Revue internationale d'éthique sociétale et gouvernementale, Vol 10, n°01, 2008.

³-M.CHRETIEN, *A la recherche du droit commun fiscal international*, Etudes de droit positif à partir de la jurisprudence des Cours internationales, Paris, Recueil Sirey, 2955, p. 18. Cité par E.DIALIGUE, *op.cit.*, p. 6.

nationale de se préserver de la fraude ou de l'évasion fiscales internationales¹. Par ce principe, l'Algérie entretient les frontières fiscales.

D'ailleurs, comme le souligne Maurice Cozian, le principe de la territorialité « sourit » aux entreprises qui s'implantent à l'étranger ou dans des paradis fiscaux. Car d'un côté, elles ne payent pas d'impôt dans leur pays d'origine (l'exclusion des revenus de source étrangère). D'un autre côté, elles ne payent pas d'impôt dans le pays d'accueil ou elles payent un impôt moins élevé que le sien². Ces entreprises ne subissent pas en effet une double imposition. Il en est de même pour les entreprises algériennes qui réalisent des bénéfices à l'étranger et qui échappent à l'IBS algérien. Par contre, avec l'existence du principe de territorialité, les entreprises qui exercent à la fois dans le territoire national et à l'étranger peuvent, sauf preuve contraire, subir une double imposition, quel que soit le régime applicable par l'Etat étranger (mondialité, territorialité ou un régime qui se base sur le critère de résidence)³.

L'Etat applique pour certains impôts le critère réel et non personnel dans l'imposition. C'est-à-dire il prend la matière imposable comme critère d'imposition sans tenir compte des critères personnels (la résidence et la nationalité)⁴, comme il est pratiqué en matière de l'IBS.

Le caractère personnel combiné au principe de territorialité, sur la même personne ou la même richesse, peut entraîner une double imposition. Cette dernière constitue une surcharge supportée par les contribuables. Pour la réduire ces derniers recourent à des méthodes illégales. Le contribuable cherche toujours à augmenter sa richesse en payant moins d'impôts.

On peut donner un autre exemple sur le régime basé sur la résidence comme critère d'imposition. Sur le plan théorique, cette imposition offre une meilleure image d'un régime qui comporte des garanties contre l'évasion fiscale. par une simple

¹ -S.BESBES, *op.cit.*, p. 25.

² - M.COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, Litec 25^{ème} édition 2001-2002, n°1394. Cité par Vencent MAHLER, L'article 209 B du code général des impôts : un dispositif de lutte contre l'évasion fiscale dont les jours sont comptés ?, mémoire présenté pour l'obtention du diplôme DEA «droit des affaires », Université Robert Schuman Strasbourg III, 2002- 2003, p. 27.

³ - Supposant dans ce dernier cas, qu'une entreprise est soumise à l'IBS en Algérie à raison de la source de ces bénéfices, et soumise également à l'impôt au même temps dans le pays ou elle réside.

⁴ -S.AIS, *op.cit.*, p. 8.

déclaration de résidence fiscale, l'administration fiscale peut connaître le nombre de contribuables existants sur le territoire en question. Cependant, sur le plan pratique, et en absence de dérogations accompagnant ce régime, les entreprises tentent de déplacer leurs sièges sociaux vers les territoires où le taux d'imposition est moins élevé. Alors, un contrôle fiscal devient nécessaire s'agissant des entreprises qui exercent à la fois sur le territoire national et hors de ce territoire.

Dans ce contexte, lorsqu'une entreprise exerce son activité dans différents pays et afin de lutter contre l'évasion fiscale internationale, une nouvelle technique a été pratiquée entre les administrations fiscales : c'est le contrôle fiscal à l'étranger.

2- La procédure du contrôle fiscal à l'étranger

Comparées aux activités à l'échelle internationale, les administrations fiscales nationales se trouvent limitées par des moyens qui ne dépassent pas le plus souvent les frontières nationales. Or, l'administration fiscale ne peut pas toujours se contenter par des renseignements au niveau national pour déterminer et recouvrer l'impôt¹. Cette administration a besoin de mécanismes lui permettant de collecter des renseignements au niveau international.

Dans ce contexte, il existe des techniques classiques d'assistance à l'assiette qui reposent sur l'échange de renseignements², il s'agit : de l'échange d'informations sur demande³, automatique⁴ et spontané⁵. Tous ces types d'échanges sont effectués par

¹ -KILIC Ramazan, L'instrument privilégié de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale : la coopération administrative internationale en matière fiscale, *Gestion & Finances Publiques* n° 12, décembre 2011, p. 928.

² -Avant 2000, l'échange de renseignements ne tenait lieu que pour les impôts visés par les conventions fiscales. Cependant, après 2000, cet échange a été étendu suite à une modification de l'article régissant celui-ci. Il est devenu donc relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus par le compte d'un Etat, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales. V. art. 26 de la convention Modèle de l'OCDE, 2014.

³-L'échange de renseignements sur demande par lequel une autorité compétente d'un Etat contractant demande auprès de l'autorité compétente de l'autre Etat, des renseignements concernant un contribuable déterminé pour un cas précis. GILBERT Tixier et GEST Guy, *Droit fiscal international*, PUF, Paris, 1985, n°421, p. 439.

⁴ - L'échange de renseignements automatique ou d'office correspond à un échange sans demande préalable et d'une manière périodique des renseignements relatifs à une ou plusieurs catégories de revenus. N.GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, L'Harmattan, Paris, n° 594, p. 278.

⁵ - L'échange spontané de renseignements consiste à obtenir des renseignements sans demande préalable. Les autorités compétentes d'un Etat contractant transmettent au cours de certaines enquêtes des renseignements qui présentent un intérêt pour l'autre Etat contractant.

écrit. Cependant la forme écrite est souvent longue et peut-être moins efficace. D'ailleurs, il est utile de vérifier sur place les livres et documents comptables.

Traditionnellement, un contrôle fiscal s'effectue au niveau du territoire national, mais avec la complexité de la gestion de l'entreprise à l'échelle internationale et l'amplification des formes variées de fuite de bénéfice, une nouvelle assistance administrative est apparue, il s'agit d'un contrôle fiscal à l'étranger.

Le contrôle fiscal à l'étranger¹ permet de collecter des renseignements par des représentants de l'administration fiscale de l'Etat requérant sur le territoire de l'Etat requis², dans la mesure où sa législation le permet. Cela veut dire, que l'Etat requis peut autoriser à des représentants agréés d'examiner des documents ou être présents aux vérifications effectuées par ses autorités fiscales, suite à une autorisation issue d'une disposition législative et d'un commun accord entre ces deux Etats³. Cela veut-dire que toutes les conditions de présentation à l'Etat requis sont déterminées dans les dispositions législatives ainsi que dans des accords conclus entre ces Etats⁴. Cette technique déroge effectivement la règle de la territorialité. Elle permet d'effectuer un contrôle hors du territoire de l'affaire en question.

¹- « 1-À la demande de l'autorité compétente de l'État requérant l'autorité compétente de l'État requis peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de l'État requérant à assister à la partie appropriée d'un contrôle fiscal dans l'État requis.

2. Si la demande est acceptée, l'autorité compétente de l'État requis fait connaître aussitôt que possible à l'autorité compétente de l'État requérant la date et le lieu du contrôle, l'autorité ou le fonctionnaire chargé de ce contrôle, ainsi que les procédures et conditions exigées par l'État requis pour la conduite du contrôle. Toute décision relative à la conduite du contrôle fiscal est prise par l'État requis.

3. Une Partie peut informer l'un des Dépositaires de son intention de ne pas accepter, de façon générale, les demandes visées au paragraphe 1. Cette déclaration peut être faite ou retirée à tout moment ». L'article 9 de la convention conjointe conseil de l'Europe/OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, p. 8. Disponible sur le site : http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/Convention_modifi%C3%A9e.pdf.

Consulter : le 15/12/2017 à 15 :00. De plus, la convention multilatérale relative à l'assistance mutuelle en matière fiscale de 1988 modifiée en 2010 a été signée par 107 pays, elle comporte les différentes formes d'échange de renseignements y compris le contrôle fiscal à l'étranger. Parmi les 107 Etats signataires de cette convention, 47 ont opté pour une application dès septembre 2018.

² -L'Etat requis désigne l'Etat à qu'il a été demandé de permettre la participation au contrôle fiscal sur son territoire. Tandis que l'Etat requérant correspond à celui qui adresse des agents de l'administration fiscale à un autre Etat dans le but d'effectuer un contrôle fiscal.

³ - BUISSON JACQUES, Les contrôles simultanés dans les Etats membres de l'Union Européenne, Gestion&finances publiques, n°12, décembre, 2011, p. 940.

⁴- Il convient à l'Etat requérant de formuler une demande de participation à un contrôle fiscal à l'étranger comportant les raisons et les motifs de cette demande, les noms des agents mandatés ainsi que toutes autres informations relatives à l'affaire concernée par ce contrôle. Une fois, ce contrôle terminé, les agents y participant doivent rédiger un rapport final résumant les résultats y parvenir.

L'OCDE distingue entre la forme passive et active du contrôle fiscal à l'étranger¹. On est en présence de la forme passive du contrôle, lorsque les agents de l'Etat requérant sont autorisés seulement à l'observation de certaines étapes du contrôle ou encore à contacter les agents de l'Etat requis. Ils restent donc sous le contrôle effectué par les agents « domiciliés ». Tandis que la forme active dudit contrôle, elle se manifeste dans la participation active des agents de l'Etat requérant au contrôle sur le territoire de l'Etat requis². Quelle que soit la forme du contrôle autorisé, ce type d'assistance est accordé sur une base réciproque³. Ce contrôle peut être utile pour les trois parties : pour l'Etat requérant du fait qu'il peut obtenir des renseignements souhaités ; pour l'Etat requis du fait qu'il contrôle le processus sans avoir à assumer les coûts qu'il devrait autrement prendre en charge ; il est également bénéfique pour le contribuable, du fait que ce contrôle permet de réduire les charges résultant de la situation de double emploi⁴.

Aujourd'hui, plusieurs conventions fiscales bilatérales s'inspirent du modèle OCDE, dans la mesure où elles reprennent le plus souvent les dispositions des articles 26 et 27 des relatives successivement à l'échange de renseignements et à l'assistance au recouvrement. D'ailleurs, le fondement juridique du contrôle fiscal à l'étranger découle des dispositions prévues en matière d'échange de renseignements des Modèles OCDE et ONU. Or, plusieurs Etats choisissent la coopération en matière d'assistance administrative mutuelle⁵.

Mais jusqu'à aujourd'hui, ni les conventions fiscales conclues par l'Algérie, ni le droit interne, n'ont reconnu l'existence du contrôle fiscal à l'étranger. La raison pourrait être l'atteinte de ce type de contrôle au principe de territorialité constituant une violation de la souveraineté de l'Etat algérien. En revanche, le législateur algérien a admis la procédure d'échange de renseignements entre les administrations fiscales pour la première fois dans la loi de finances pour 2017. Cette intégration a été prévue à

¹ -OCDE, Manuel de mise en œuvre de dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, Module sur le contrôle fiscal à l'étranger, 23 janvier 2006, p. 4.

² - Par la forme active, les agents de l'Etat requérant peuvent à titre d'exemple examiner les documents des contribuables concernés par ce contrôle. K.Ramazan, *op.cit.*, p. 930.

³ -OCDE, Modèle de convention concernant le revenu et la fortune, 2014, p. 1117.

⁴ -OCDE, Manuel de mise en œuvre de dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, *op.cit.*, p. 5.

⁵-La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (25/01/1988 modifiée le 27/05/2010) de l'OCDE a été signée par 107 pays, dont les Etats-Unis, Monaco, etc. Cette Convention comporte les formes les plus complètes d'assistance administrative.

l'occasion de la modification des articles 20 et 20 bis du CPF régissant successivement la vérification de comptabilité et la vérification ponctuelle de comptabilité, par l'article 43 de la loi de finances pour 2017¹.

Aujourd'hui, la fiscalité est devenue l'un des instruments les plus utilisés par les gouvernements, que ce soit, pour attirer les biens, faire venir les investisseurs, ouvrir des marchés ou créer une compétitivité entre les entreprises.

Conclusion de la deuxième partie

Le nouveau contexte économique marqué par la mondialisation et l'ouverture des frontières, rend le sens classique du principe de territorialité inadapté à ces changements qui frappent la vie économique. C'est pourquoi les Etats tels que les Etats-Unis d'Amérique sont allés vers un autre système d'imposition qui consiste dans le principe de mondialité. Toutefois, certains Etats adoptent des règles qui ont pour but d'assouplir le principe de la source.

On constate une similitude entre le droit algérien et le droit américain quant à l'imposition des bénéfices des sociétés étrangères, et même dans l'imposition des sociétés nationales². Lorsque le système fiscal est établi sur le critère de la résidence ou celui de la nationalité, il est possible d'inclure dans l'assiette imposable toute une partie du revenu, y compris celui de source réalisé hors du territoire national. Ce qui n'est pas le cas dans le système qui est fondé sur la source. Ce principe ignore les opérations effectuées hors du territoire national par les sociétés algériennes, autant pour les bénéfices qui y sont réalisés, que pour les charges et pertes qui ne peuvent être admises en déduction du bénéfice imposable en Algérie. Cependant, quel que soit le principe d'imposition adopté par les Etats, ces derniers empruntent à la fois aux deux principes fondamentaux : territorialité et mondialité. Cela se manifeste généralement par l'insertion des dérogations à ces principes.

¹ - L'article 43 de la loi de finances pour 2017 prévoit que : « ...*l'administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales...* ». JORA n° 77 du 29 décembre 2016, p. 22.

² - V. la réforme fiscale de 2017 aux-Etats Unis.

Les dérogations au principe de territorialité qui représentent un assouplissement à la rigueur de ce principe, sont prévues aussi bien par le droit interne que par le droit conventionnel. Cependant, les dérogations tirées du droit algérien reste trop restrictives, elles concernent généralement les groupes de sociétés. Les textes actuels ne répondent pas à tous les problèmes liés à la fiscalité du groupe. D'ailleurs, les lois de finances pour 2016, 2017 et 2018 ne portent pas des dispositions nouvelles sur la fiscalité des groupes.

La mondialisation économique incite l'Algérie à apporter des assouplissements aux systèmes actuels, notamment par l'intégration des dérogations au principe de territorialité.

Conclusion générale

A l'instar des législations de plusieurs Etats, le droit algérien est à la recherche d'un équilibre entre l'attractivité des entreprises pour investir en Algérie, et l'équité fiscale entre les nationaux et les étrangers qui activent tous sous la même souveraineté fiscale. La politique fiscale se trouve parmi les moyens les plus usités pour diriger l'économie d'un Etat.

Au niveau de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, le résultat imposable est celui réalisé en Algérie sous réserve des conventions fiscales bilatérales conclues par l'Etat algérien. Comme cela a déjà été relevé, la compétence territoriale est fondamentale en droit fiscal. L'Algérie applique donc le principe du bénéfice territorial, en effet l'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées limite le champ d'application de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) aux seuls bénéfices réalisés par les sociétés algériennes ou étrangères sur le territoire algérien.

Les critères utilisés en droit fiscal algérien pour déterminer le principe de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, constituent des indices destinés à caractériser une présence économique et non juridique. Par ailleurs, une exploitation économique peut constituer un sujet de droit fiscal et être assujettie à l'impôt à raison des bénéfices qu'elle réalise en Algérie même si elle n'existe pas juridiquement. Ainsi le législateur algérien à l'instar de ses homologues français et tunisien ne définit pas la notion « d'entreprise exploitée » ou bien celle d'établissement stable. Par conséquent, ces différents critères régissant le principe de territorialité en Algérie se manifestent généralement en l'absence ou non d'un établissement stable, d'un représentant n'ayant pas une personnalité professionnelle distincte de l'entreprise et d'un cycle complet d'opérations commerciales.

On constate par l'insertion de ces critères, que le législateur algérien s'efforce de protéger l'impôt sur les bénéfices des sociétés contre une évasion fiscale qui peut-être exercée par les entreprises implantées en Algérie. Cette protection s'effectue également par l'exigence d'une comptabilité distincte tenue par l'entreprise qui exerce son activité à la fois en Algérie et hors du territoire national. En revanche, le législateur algérien n'a pas prévu la règle selon laquelle les sociétés qui ont en Algérie leur domicile fiscal sont

passibles de l'impôt sur les bénéfices des sociétés à raison de l'ensemble de leurs revenus comme il en a été pour les personnes physiques. On constate :

- Premièrement une absence de détermination de la résidence des personnes morales en droit fiscal algérien ;

- Deuxièmement la détermination de la résidence fiscale des personnes morales selon les conventions fiscales est très restrictive par rapport à celle des personnes physiques car elle se base, selon ces conventions sur le critère du siège social ;

- Troisièmement, si le législateur algérien ne prévoit pas la règle de l'imposition mondiale, le législateur américain a également ignoré cette règle suite à une réforme fiscale en 2017. L'expérience américaine, dans l'imposition mondiale qui dépasse les trente ans, montre que le principe de mondialité avec un taux très élevé à pénaliser l'économie américain. C'est pourquoi, le système américain a connu une évolution pour le rendre plus attractif et en faire l'un des instruments de la relance de l'économie par l'adoption du principe de territorialité. De plus, le principe de territorialité est conforme au droit international public, car l'imposition touche généralement les bénéfices de source nationale. D'ailleurs, par l'application de ce dernier principe l'Etat peut évaluer la somme des revenus réalisés sur son territoire sans besoin d'une assistance d'un autre Etat. L'Etat de la source est considéré comme l'Etat le plus capable à recueillir des renseignements relatifs à ces revenus. Cependant, l'impôt sur les bénéfices des sociétés « *semble l'outil le plus adapté pour rechercher une contribution à proportion de la création de valeur localisée sur le territoire* »¹.

La territorialité est un principe « *mis en place dans un souci d'équilibre de la balance commerciale* » comme le souligne Bernard CASTAGNEDE². Il connaît des exceptions qui mettent en œuvre le principe de mondialité, étant donné que le principe de territorialité nécessite l'introduction de dérogations afin d'assouplir ses effets trop rigoureux. De plus, comme le souligne Maurice Cozian, la territorialité est un principe qui « *sourit* » aux entreprises qui s'implantent dans des paradis fiscaux³. Ces entreprises peuvent échapper à l'impôt national par une simple implantation dans ces paradis.

¹-COLLIN Pierre et COLIN Nicolas, Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, Ministre de l'économie et des finances, janvier 2013, France, p. 8.

²-B.CASTAGNEDE, *op.cit.*, p. 21.

³-M.COZIAN, *op.cit.*, n° 1390, p. 25.

Une partie de la doctrine considère que le droit international, admet la seule compétence fondée sur le critère territorial donc, de localisation géographique, or cette position est relativement dépassé.

L'Algérie applique le principe de territorialité de l'IBS, mais ceci n'empêche pas l'Etat d'accorder un intérêt à la fiscalité internationale notamment par la conclusion des conventions fiscales bilatérales. Il est à remarquer, toutefois, que ces conventions fiscales répondent beaucoup plus au souci de protéger les intérêts économiques des investisseurs des pays étrangers que les intérêts des pays en développement. Cela veut dire que la conclusion des conventions fiscales dépend du poids politique et économique de chaque Etat ; les pays en voie de développement ne possédant pas ce poids, se trouvent, parfois, soumis à des dispositions qui sont à l'avantage des pays développés, ce qui les privent d'une partie importante de leurs recettes fiscales.

La mondialisation économique, la libération des échanges et les mouvements des capitaux génèrent des problématiques impactant le domaine fiscal de l'entreprise à l'échelle internationale. Ces problématiques se manifestent généralement dans la gestion fiscale et le contrôle fiscal de l'entreprise au niveau international. Si elles ont été longtemps l'apanage des pays développés, elles demeurent aujourd'hui le dénominateur commun avec les pays en développement. Il en résulte, par conséquent, une augmentation du réseau conventionnel en matière de fiscalité internationale.

En dépit de l'existence modeste des sociétés algériennes implantées à l'étranger, les modifications apportées à la législation fiscale doivent tenir compte des réalités économiques à l'échelle mondiale. Le contexte économique devenu de plus en plus international, conduit l'Etat algérien à intégrer des dérogations au principe de territorialité de l'impôt. Celles-ci sont prévues par la législation en vigueur, mais restent insuffisantes.

En examinant à titre comparatif, les expériences des autres Etats il est apparu un nouveau principe concurrent à celui de la territorialité, il s'agit du principe de la mondialité. Danièle GUTMANN constate que le principe de mondialité repose sur l'idée qu'il n'existe pas de raison fondamentale pour distinguer entre les personnes

physiques et les personnes morales ou plus précisément les sociétés¹. Selon le même auteur l'idée précitée est l'un des arguments en faveur du principe de mondialité. Si les personnes physiques sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus, les sociétés sont imposables seulement sur la source de leurs bénéfices. Donc on n'applique pas une règle identique dans l'imposition.

Nicolas MELOT a proposé la création d'un régime dit de « la consolidation avec répartition fractionnaire territoriale des bénéfices ». Ainsi la consolidation des bénéfices des sociétés de groupe et leur répartition aux fins d'imposition entre les Etats s'effectue là où s'installent les activités. Mais cette solution apparaît très difficile à réaliser, car elle nécessite une forte coopération entre les Etats, et elle entraînerait de multiples impositions.

Ces développements qui concernent le commerce traditionnel peuvent-ils être étendus au commerce électronique ? Ni le principe de territorialité, ni celui de la mondialité ne sont parvenus à résoudre les problèmes soulevés par le commerce électronique. C'est pourquoi l'OCDE cherche à renforcer les dispositions régissant ce commerce dans son Modèle de conventions modifié en 2017.

A l'issue de cette étude, on se propose de formuler quelques recommandations.

Le droit fiscal algérien devrait déterminer ce qu'il faut entendre par « la résidence fiscale des personnes morales ». La résidence fiscale des personnes physiques est fixée par l'article 3 du CIDTA. Pour déterminer la résidence fiscale, les conventions fiscales préventives de double imposition font référence au droit interne. Mais la résidence selon ce droit conventionnel ne peut être invoquée qu'en cas de règlement du problème de double résidence. De plus, les conventions fiscales ne s'appliquent qu'aux résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants. Cela veut dire que la société qui réalise des bénéfices en Algérie ne peut bénéficier des dispositions conventionnelles si elle n'est pas considérée comme résidente sur le territoire algérien. Cependant, si cette société est considérée comme résidente dans l'autre Etat contractant, elle entre dans le champ d'application de la convention. Cette situation peut priver le trésor algérien de certaines recettes nécessaires.

¹ -D.GUTMANN, *op.cit.*, n°746, p. 462.

Le terme « associés » devrait être substitué par celui de « gérants associés ». Bien que les sociétés de personnes et plus précisément la société en commandite simple (SCS) comporte deux catégories d'associés : commandité en qualité de commerçant et commanditaire. Les revenus alloués à ces deux associées entrent normalement dans la catégorie des bénéfiques professionnels. L'article 67 du CIDTA, considère les revenus alloués aux associés de sociétés de personnes comme des salaires pour l'établissement de l'impôt sur le revenu global.

Il est par ailleurs nécessaire de prévoir la constitution de provision pour implantation à l'étranger d'une façon expresse afin d'atténuer les effets du principe de territorialité et d'établir des règles relatives aux déficits des sociétés apparentées ;

IL existe une confusion qu'il faut éviter, elle concerne l'utilisation du terme société en participation et le terme société par actions dans plusieurs dispositions du droit fiscal. Alors que la première en arabe signifie شركة المحاصة et la deuxième signifie شركة المساهمة, à titre d'exemple l'article 136 du CIDTA dispose que : « *sont soumises à l'impôt sur les bénéfiques des sociétés : les sociétés...à l'exclusion des sociétés de personnes et les sociétés en participation au sens du code de commerce...* ». Mais dans la version arabe, est utilisé شركات المساهمة و شركات المحاصة عوض و شركات المساهمة sont soumises obligatoirement à l'IBS.

Il est nécessaire de revoir l'irrévocabilité de l'option pour l'IBS des sociétés de personnes pour ne pas l'imposer a cette dernière durant toute sa vie.

De même qui est souhaitable de prévoir l'intégration de dispositions permettant l'échange d'informations relatives aux contribuables, entre les différentes administrations fiscales algériennes et étrangères.

En outre, la formulation de l'article 137 du CIDTA selon laquelle : « *les bénéfiques, ...provenant de l'exercice habituel d'une activité à caractère industriel, ...en l'absence d'établissement stable* », ne permet pas d'imaginer l'existence d'une activité de production en l'absence de toute structure matérielle, autrement dit, en l'absence d'un établissement stable.

En définitive, le principe de territorialité ne peut produire les résultats positifs escomptés pour le trésor public, si l'administration fiscale ne réussit pas à localiser, qualifier et quantifier les bénéfiques réalisés. On relève toutefois que la fiscalité de

l'entreprise, notamment à l'échelle internationale, si elle résulte de choix politique et économique d'un Etat, elle est également le reflet des rapports de force entre les Etats. Avec ses potentialités territoriales (2.5 millions de Km²) et ses richesses, l'Algérie est en mesure de réaliser ses ambitions de développement économique et social. Elle se doit de surmonter le défi de la mondialisation.

Bibliographie :

1- باللغة العربية:

1- المراجع:

- بختي ابراهيم ، التجارة الإلكترونية- مفاهيم واستراتيجيات التطبيق في المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008;
- بوزيدة حميد ، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010
- حمو محمد / أوسير منور ، محاضرات في جباية المؤسسات.
- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، الجزائر، 2000
- محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، 2000

2- رسائل، مقالات و محاضرات:

- ميراوي فوزية، أجور مديري الشركات التجارية في القانونين الجزائري و الفرنسي، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون تخصص قانون الأعمال، جامعة وهران، 2011-2012.
- الحاج صالح عبد الحميد ، الخصائص الفنية للضريبة على دخل شركات الأموال - دراسة تطبيقية للنظام في المملكة العربية السعودية-، مجلة الشريعة و القانون، العدد الثالث و العشرون، ماي 2005، جامعة الملك سعود، ص.259.
- عيس سهيلة، استثمار المتعامل الاقتصادي الخاضع للقانون الجزائري في الخارج، مجلة القانون البنكي و المالية الدولية، جامعة وهران 2، العدد التاسع-جانفي 2017، ص.57-68.
- لوئيس عبد الوهاب، محاضرات في قانون الإجراءات الجبائية (غير منشورة)، ماستر II قانون عام اقتصادي، 2017-2018.

II- En langue française :

1- Ouvrages :

A-Ouvrages généraux :

- ADAM OLIVIER FERRAND François et REMY RIOUX, Finances publiques, 3^{ème} édition, Presse de science et Dalloz, 2010 ;
- AIME Charles et Marc ROCHEDY, Droit fiscal, 12^{ème} édition, Dalloz, 2013 ;
- AYADI Habib, Droit fiscal international, CPU, Tunis, 2001 ;

- **BIATRICE et GRANGUILLOT Francis**, Fiscalité française 2012, Lextenso, 2012 ;
- **CARTOU Louis**, Droit fiscal international et européen, Dalloz, 2^{ème} éd, 1986 ;
- **DERUEL François**, DELAUZAINGHN Christian, finances publiques, Droit fiscal, Dalloz, 11^{ème} éd, Paris, 2000 ;
- **FERRETTI Raymond**, Cours fiscal, Université de Metz, mai 2002 ;
- **GHARBI NAGIB**, Le contrôle fiscal des prix de transfert, l'Harmattan, Paris, 2005 ;
- **GROSCLAUDE JACQUES et MARCHESSOU PHILIPPE**, Droit fiscal général, 2^{ème} édition, Dalloz, 1999 ;
- **LAMBERT Thierry**, Le contribuable face à l'administration fiscale, 1993 ;
- **LAMBERT Thierry**, Contrôle fiscal : droit et pratique, Presse Universitaire de France, 1998 ;
- **MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, Droit fiscal, PUF, 2011 ;
- **MALHERBE Jacques**, Droit fiscal international, Larcier, Paris, 1994 ;
- **MAURICE Cozian**, Précis de fiscalité des entreprises, Litec, 6^{ème} éd, Paris, 1992 ;
- **MAURICE Cozian et FLORENCE DEBOISSY**, Précis de fiscalité des entreprises, 39^e éd, Lexis Nexis, 2015/2016 ;
- **MICHAUD Patrick**, Fiscalité internationale, Lavoisier, Tome 1, Paris ; 1982 ;
- **PIERRE Beltrame**, La fiscalité en France, Hachette, 4^{ème} éd, Paris, 1995 ;
- **SERLOOTEN Patrick**, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 2^{ème} éd, Paris, 2001 ;
- **SERLOOTEN Patrick**, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 15^{ème} éd, Paris, 2016/2017 ;
- **SID AHMED Karim**, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales : Etude comparative, Tome 1, Les droits d'origine non procédurales du contribuable, collection finances publiques, L'Harmattan, Paris, 2007 ;
- **TIXIER Gilbert et GEST Guy**, Droit fiscal international, PUF, Paris, 1985 ;
- **TRARI TANI Mostéfa, PISSOORT WILLIAM & SAERENS Patrick**, Droit commercial international, conforme aux conventions internationales ratifiées par l'Algérie, Berti, Alger, 2007 ;
- **TROTABAS Louis**, Finances Publiques, Dalloz, 2^{ème} éd, 1967.

B-ouvrages spéciaux :

- **BARBET Philippe**, TIC et commerce électronique : laboratoires de la libéralisation des échanges et des évolutions des règles d'imposition, Hal, 2007 ;

- **BAUEN Marc / GANI Raphael**, La fiscalité internationale des Etats-Unis, L.G.D.J, 2009 ;
- **BENSAHLI Mustapha**, L'optimisation en fiscalité, Equation, Enjeux et Défis, OPU, 2015 ;
- **BETCH Martine**, Droit fiscal, Vuibert, 2^{ème} édition, 2010 ;
- **BODE Micheal**, Le groupe international de sociétés, Le système de conflit de lois en droit comparé français et allemand, Publications universitaires européenne, 2010 ;
- **BOUVIER Michel**, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 12^{ème} édition, LGDJ, 2014 ;
- **CASIMIR Jean-Pierre et CHADEFAX Martial**, Droit fiscal, Nathan, 2011 ;
- **CASTAGNEDE Bernard**, Précis de fiscalité internationale, 4^{ème}éd, Presse Universitaire de France, 2013 ;
- **Conseil des prélèvements obligatoires**, Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte, La documentation française, Dila Paris, décembre 2016 ;
- **DE WOLF Michel**, Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudence de la cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des Etats-Unis, L.G.D.J, 2005 ;
- **DISLF Emmanuel et SARAF Jacques**, Droit fiscal Manuel et Application, Dunod, Paris, 2011 ;
- **GOUTHIERE Bruno**, Les impôts dans les affaires internationales, 5^{ème} éd., Fr. Lefebvre, 2001 ;
- **GOUTHIERE Bruno**, Les impôts dans les affaires internationales, 8^{ème} éd., Fr. Lefebvre, 2015 ;
- **GUTMANN Daniel**, Société et établissements stables en droit fiscal international et de l'Union Européenne, l'Harmattan, Paris, 2012 ;
- **GUTMANN Daniel**, Droit fiscal des affaires, 4^{ème} édition, LGDJ, 2013 ;
- **GUYON Yves**, « Droit des affaires », Tome 1, « Droit commercial général et société », 11^{ème} édition, Economica, 2001 ;
- **HUET Frédéric**, Fiscalité du commerce électronique, Litec, 2000 ;

- **LAMARQUE Jean et NEGRIN Olivier et AYRAULT Ludovic**, Droit fiscal général, 2^{ème} édition, Lexis Nexis, Paris, 2011 ;
- **LAMARQUE Jean et OLIVIER NEGRIN et LUDOVIC AYRAULT**, Droit fiscal général, Lexis Nexis, Paris, 2014 ;
- **LEFEBVRE Francis**, Opérations internationales territorialité de l'impôt français, Lefebvre, 1985 ;
- **LINANT De BELLEFONDS Xavier**, Le droit du commerce électronique, Presses Universitaires de France, pp.37-42, 2005 ;
- **MANDELEBAUM JEAN-FLORENT**, La double imposition des succursales à l'étranger, L'Harmattan, 2007 ;
- **MEHERZI Mohamed ABBAS**, Introduction à la fiscalité, Itcis, 2010 ;
- **OCDE**, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2008 ;
- **OCDE**, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 2010 ;
- **OCDE**, Examen de la comparabilité et des méthodes transactionnelles de bénéficiaires : Révision des chapitres I-III des principes applicables en matière de prix de transfert, CPAF, 22 juillet 2010 ;
- **OCDE**, La mise à jour 2014 du Modèle convention fiscale de l'OCDE, 15 juillet 2014 ;
- **OCDE**, Rapport de référence sur l'attribution de bénéficiaires aux établissements stables, sans date ;
- **ONU**, Modèle de convention des Nations Unis concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision 2011 ;
- **OUDENOT Philippe**, Fiscalité des sociétés et de restructurations, Lexis Nexis, Paris, 2014 ;
- **Précis de fiscalité 2015**, 2^{ème} édition, Ministère des finances et des comptes publics, France ;
- **SALAH Mohamed**, Les sociétés commerciales, Les règles communes, La société en nom collectif, La société en commandite simple, Tome 1, Edik, 2005 ;
- **TAUZIN Emmanuel**, L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal, L'Harmattan ;
- **TIRARD JEAN-Marc**, La fiscalité des sociétés dans l'UE, 8^{ème} édition, Paris ;
- **THIERRY LAMULLE**, Fiscalité 2014-2015, 15^{ème} édition, Lextenso, 2014-2015 ;

- **VRIES REILIGH Daniel**, Manuel de droit fiscal international, Weblaw, 2012 ;
- **ZITOUNE Tayeb**, Droit fiscal des entreprises, Berti, 1 édition, 2007.

3- Thèses et mémoires :

A- Thèses de doctorat :

- **BARKA Mohamed Zine**, Dépenses publiques et développement : le cas de l'Algérie, Thèse de doctorat en Sciences Economiques, 1988, Paris 10 ;
- **BAZARD Cécile**, La fraude fiscale : Modélisation du face à face Etat-contribuables, Thèse pour le doctorat Sciences Economiques, Université Montpellier I, sans année ;
- **BOUMEDDANE Zaza**, La fiscalité des groupes de sociétés étude comparé, Thèse pour l'obtention du diplôme de doctorat en science en droit des affaires, droit privé, Université d'Oran 2, 2016-2017 ;
- **FOUCAULT Jean Paul**, La fiscalité des groupes internationaux de sociétés, Thèse Doctorat D'Etat en droit, Université de Paris I Panthéon-Sorbonne, 1975 ;
- **HACHED Rabah**, Le régime fiscal des sociétés étrangères en Algérie, Thèse pour le doctorat en droit, Université Panthéon-Assas (Paris II), 1997
- **HUBLOT Marie-Laure**, Les procédures de règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert entre entreprises associées, Thèse de doctorat en droit, Université Panthéon-Assas, septembre 2014.
- **LAMOUCHE Max**, Essai sur la territorialité de l'impôt, Doctorat en droit, Université d'Alger, 1927 ;
- **LEBON Lydia**, La territorialité et l'Union Européenne Approches de droit public, Thèse pour l'obtention du doctorat en droit, Université Montesquieu –Bordeaux IV, 2013 ;
- **LOUNIS Abdelouahab**, Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale : étendue et limites, Etude comparative, Thèse de doctorat en sciences, Université d'Oran, Faculté de droit, 2014 ;
- **MELOT Nicolas**, Territorialité et mondialité de l'impôt étude de l'imposition des bénéficiaires de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaine, Thèse pour le doctorat en droit privé de l'Université Panthéon-Assas (Paris II), 2002 ;
- **STOYANOV-DUBELLOU Hélène**, L'imposition des résultats réalisés par les groupes de sociétés dans l'Union Européenne, Thèse pour le doctorat en Droit international, européen et comparé (arrêté du 30 mars 1992), Université Panthéon-Assas (Paris II), 19 septembre 1995 ;

-**ZOUMPOULIS Christos. G.**, Aspects juridiques et fiscaux de la mobilité intra-communautaire des sociétés, Thèse de doctorat en droit privé, Université Panthéon-Assas, Paris 2, 2016.

B- Mémoires :

a- Mémoire de magister :

- **AIS Souhila**, Les conventions internationales fiscales, Mémoire de magister, université d'Oran, 2011 ;
- **BOUKESSESSA Souhila Kheira**, La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'Oran-ALFON-, Mémoire de magister, Université d'Oran, 2009-2010 ;
- ELOUEDJ BOUKRALED Bloufa**, L'internationalisation des entreprises algériennes : cas de la Sonatrach, Mémoire pour l'obtention du diplôme de Magister en Management option : Marketing, Université d'Oran 2, 2014-2015 ;
- **EL OUZZANI Asmaa**, La territorialité de l'impôt sur les sociétés, Mémoire en droit, Paris, 29 mai 2006 ;
- **GUENDOUDI Brahim**, Les formes d'implantation des firmes multinationales en Algérie : objectifs et stratégies, mémoire en vue de l'obtention du diplôme de magistère e science de gestion option : Managent des entreprises, Université Miloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 27/06/2012 ;
- KHARROUBI Kamel**, Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, Mémoire de Magister en Sciences commerciales, management des entreprises, option : Finance, Université d'Oran Es-Senia, 2010-2011 ;

b- Mémoires de master et de fin d'études :

- ABIZAR Abdenour ATTARI Farid**, Etude de la structure fiscale des entreprises algériennes selon le nouveau système comptable et financier SCF, Mémoire en vue de l'obtention de diplôme du Master en sciences de gestion, spécialité : comptabilité, contrôle et audit, Université Abderrahmane Mira de Bejaïa, Faculté des sciences économiques, des sciences de gestion et des sciences commerciales, 2015 ;
- AMIRAT Lamia et HAMOUCHE Ouarda**, Le contrôle fiscal : techniques et procédures illustration par un cas pratique au sein de la direction des impôts de wilaya de Bejaia, Master en finance et en comptabilité, Université Abderrahmane Mira-Bejaia, 2016 ;

- **BAGHDAD Othmane**, Solution E-business en Algérie, mémoire pour l'obtention de diplôme de master en télécommunications, université Aboubekr Belkaid, Tlemcen, 2012 ;
- **BERRAJAH Mohamed Amine**, Les facteurs d'adoption du commerce électronique au sein des PME en Tunisie, Mémoire présenté comme exigence partielle de la maîtrise en administration des affaires avec mémoire MBA-recherche en management et technologie, Université du Québec à Montréal, juin 2008 ;
- **Clouté Alexandra**, Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, Mémoire de fin d'études, master 2, université Paris 1, 2011 ;
- **KHIMA Amel et NAIT MOUHOUB Soraya**, Le passage du résultat comptable au résultat fiscal : cas d'une entreprise suivie par la direction des impôts de la Wilaya de Bejaia, Master en finance et comptabilité, Université A.MIRA de Bejaia, 2012-2013 ;
- **LACHAIZE Hervé**, La notion fiscale d'établissement stable à l'épreuve du commerce électronique, D.E.A droit des affaires, Université Robert Schuman Strasbourg, 1999-2000 ;
- **MAHLER Vencent**, L'article 209 B du code général des impôts : un dispositif de lutte contre l'évasion fiscale dont les jours sont comptés ?, mémoire présenté pour l'obtention du diplôme DEA « droit des affaires », Université Robert Schuman Strasbourg III, 2002- 2003 ;
- **Marie-Aline PIERRET**, La définition de l'établissement stable à la lumière du Modèle de convention de l'OCDE, Mémoire pour l'obtention du Master II de recherche en droit fiscal, Université Panthéon-Assas Paris II, 2006-2007 ;
- **MASMI Yasmine**, L'établissement en droit fiscal international, Mémoire de master en droit public économique, Université Oran 2, 2015 ;
- **SARTIAUX Mathieu**, Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau internet, Mémoire présente en vue de l'obtention du grade d'ingénieur de gestion, Université Libre de Bruxelles, 2000 ;
- **TOUZET Claire**, La territorialité de l'impôt sur les sociétés, mémoire de D.E.A. mention droit des affaires, Université Robert Schuman Strasbourg, 2001 ;
- **YELLES CHAUCHE Nassima**, L'imposition des revenus distribués, mémoire de master en Droit Public Economique, Université d'Oran, Faculté de Droit, 2013 ;
- **ZONIAINA FITAHIANA Rakotomalala**, Etude sur la fiscalité du commerce électronique : enjeux et perspectives, Mémoire de fin d'Etudes, Ecole Nationale D'Administration de Madagascar, 2012 ;

3- Articles de revues spécialisées:

- **ARGINELLI Paolo**, The discriminatory taxation of permanent establishments by the host State in the European Union: a too much separate entity approach, Intertax issue 2, Kluwer law international, 2007, pp. 82-116;
- **BENYEKHLEF Amel**, Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale, Revue de chercheur n°8, 2010, pp. 25-38 ;
- **BESBES SLIM**, Mondialisation et principe de territorialité de l'impôt, RCF N°69, Editions Raouf YAICH, 2005, pp. 21-46 ;
- **BOUTEMY Bernard et MEIER Eric**, Evasion fiscale, article 209 B et conventions fiscales internationales : le paradis retrouvé ?, Petites affiches, n°171, 27/08/2002 ; pp. 4-12 ;
- **BUISSON Jacques**, Les contrôles simultanés dans les Etats membres de l'Union Européenne, Gestion&finances publiques, n°12, décembre, 2011, pp. 940-944 ;
- **CAILLOUETTE Jacques et DALLAIRE Nicole**, Action publique, et développement des communautés, Economie et solidarité, volume 38, n° 1, 2007, pp.8-23 ;
- **CAPPELAERE Jean-Jacques**, Une filiale extraterritoriale induit-elle la présence d'un établissement stable ? Revue Banque, n° 730-731, décembre 2010, pp.136-139 ;
- **CASTAGNEDE Bernard**, Evolution et cohérence des règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés, Revue française de finances publiques, 1999, n° 68, pp. 277-299 ;
- **CHIBA Khemisi**, La fiscalité comme levier de développement économique dans les pays en développement : Cas de l'Algérie, Revue Algérienne de la mondialisation et des politiques économiques, n°03, 2012, pp. 31-45 ;
- **COUDERT Marie-Antoinette et LAPRÈS Daniel Arthur**, Quelle fiscalité pour le commerce électronique ? Revue de droit fiscal, n°46 du 12 novembre 1997, p.87 ;
- **DEBLOCK Christian et RIOUX Michèle**, L'impossible coopération fiscale internationale, Revue internationale d'éthique sociétale et gouvernementale, Vol 10, n°01, 2008, pp. 9-34 ;
- **DERBEL Faysal**, Le contrôle fiscal des opérations internationales, Revue tunisienne de fiscalité, Sfax, 2007, pp. 107-122 ;
- **DIBOUT Patrick**, Territorialité fiscale et compétitivité européenne, Revue de droit fiscal n°42, du 20 octobre 2005, pp.1619-1629 ;

-DOUVIER Pierre-Jean, SCHAFFNER Jean, Siège de direction effective des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés au regard du droit fiscal international, *Revue de Droit et pratique du commerce internationale, international trade law and practice*, n°4, 1993, pp.506-515 ;

-FERHAT Yazid, Algérie l'établissement stable expliqué par les experts D'Ernst&Young, Posté par presse Algérie, Maghreb émergent, 19/03/2013, pp. 10-11 ;

- FOURRIQUES Michel, Territorialité de l'IS et subsidiarité des conventions fiscales internationales, *Petites affiches*, n°36, 19 février 2013, pp.11-16 ;

-GöZLER Kemal, La question de la supériorité des normes de droit international sur la constitution, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Revue de la Faculté de droit de l'Université d'Ankara)*, Cilt (Vol.) 45, 1996, Sayı (No) 1-4, s. pp. 195-211 ;

-GUTMANN Daniel, GOULARD Guillaume, BOUTIN Michel-pierre et MOISAND Philippe, Enjeux fiscaux de demain : l'avenir de la territorialité de l'import sur les sociétés, *Compte-rendu partiel de la conférence annuelle organisée le 11 décembre 2003 l'Alliance fiscale et les Echos Conférences, Revue de droit fiscal*, n°24, année 2004, pp.981-986 ;

-JOURMARD Isabelle, Les systèmes fiscaux des pays de l'Union Européenne, *Revue économique de l'OCDE* n° 34, 2002/1, pp. 97-164 ;

-KILIC Ramazan, L'instrument privilégié de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale : la coopération administrative internationale en matière fiscale, *Gestion & Finances Publiques* n° 12, décembre 2011, pp. 928-935 ;

-KOURALEVA-CAZALS Polina, Les critères d'assujettissement des sociétés étrangères à l'impôt sur les sociétés français : plaidoyer pour une clarification, *Revue de droit fiscal*, n°2, 12 janvier 2012, pp.11-20 ;

- KRUGER Hervé, La fiscalité d'internet et du commerce électronique, *Revue française de comptabilité*, n°445, juillet-août 2011, p. 37 ;

- La fiscalité directe du commerce électronique (approche internationale), *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 1999/4, p. 50 ;

- LAMBERT Thierry, Vers un renouveau de la coopération fiscale internationale ? *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, Brulant, n° 1, 2015, pp. 151-157 ;

- L'article 123 bis du CGI à la lumière des principes posés par l'arrêt Schneider, *Les Nouvelles Fiscales*, N° 890, 15 avril 2003, pp. 2-7 ;

- LE GALL Jean-Pierre, Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal, *La Semaine Juridique, Entreprise et Affaires*, n° 5, 29 janvier. 1998, pp. 357-372 ;

-**LEHERISSEL Hervé**, A quoi sert vraiment l'impôt, Sociétal n° 33, 3^e trimestre, France, 2001, pp. 50-55 ;

-**Le régime fiscal des sociétés**, La revue fiduciaire Mensuel, n° 917, octobre 2003 ; pp. 112-125 ;

-**Le régime fiscal des sociétés**, territorialité de l'IS, La revue fiduciaire Memensuel, n°938, publié le 01/06/2005, pp.66-81 ;

-**MAITROT de la Motte Alexandre**, Souveraineté fiscale et organisations internationales à vocation économique, Faculté de droit de l'Université Paris 12, SDIE, Source du Droit-Institution-Europe, P.181, (sans précision d'année) ;

-**MAUBLAN Jean-Pierre**, Modification du régime de la jouissance d'immeuble à temps partagé, Revue AJDI, du 01/01/2010, Dalloz, pp.62-65.

- **MICHAUD Patrick**, La société civile à activité commerciale, Etudes fiscales internationales, EFI2, octobre 2008, pp. 2-10 ;

- **MICHAUD Patrick**, Etablissement stable virtuel et numérique : ou allons nous ? Etudes fiscales internationales, mars 2013, pp. 1-19 ;

- **NOUEL Christian et REEB Sonia**, L'article 209 B du code général des impôts est incompatible avec les conventions fiscales ne réservant pas expressément son application, Bulletin Joly Sociétés, n°8, 01/08/2002, pp. 897-900 ;

- **QUENTIN Van Daele**, La fiscalité indirecte des transactions électronique, Cahier du Centre de Recherche, BRUYLANT Bruxelles, 2000, pp. 147-217 ;

- **RICHARD M. et LEHMAN S.**, Système d'imposition des investisseurs étrangers aux Etats-Unis, Bureau d'avocats, Florida, 2011, pp. 4-31 ;

- **ROGER G. Lanou**, Réformer les règles de juridictions d'imposition pour le commerce électronique, un bref aperçu comparatif des problématiques en droit burkinabé et français, Jurisdoctoria, n°8, 2012, pp. 75-102 ;

- **ROYOU Philippe**, Les enjeux fiscaux des modalités contractuelles de distribution de produits en France par les groupes internationaux, Jutis-Data, Droit fiscal, n°51, 1996, pp.1576-1579 ;

- **STANKIEWICZ Lukasz**, Fraude, évasion et politique fiscale internationales, -La revue Réforme la fiscalité des entreprises Pourquoi ? Comment ?, Textes réunis par Alain Le Pommelec, Université d'Auvergne, n° 4, 2013, pp. 18-26 ;

- **TEPER Frediric**, Quelle fiscalité pour Internet ? Enjeux pour les Etats et les opérateurs, Revue de droit fiscal, n°39, du 26 septembre 2013, pp.19-41 ;

- **Territorialité et mondialité de l'impôt**, Le droit américain, un modèle pour la France? L'année fiscale PUF, 2003, n°1, pp. 129-173 ;

- **VIAULT Patrick**, Appréciation de la notion de régime fiscal privilégié pour l'application de l'article 209 B du CGI, Les nouvelles fiscales, Lamy line, N° 1081, 1^{er} janvier 2012, pp. 337-339 ;
- **VILLEMOT DOMINIQUE**, Le verrou posé par la décision Aznavour sur la porte d'accès aux conventions fiscales, Revue de droit fiscal, n°17. 23 avril 2009, pp. 15-20 ;
- **YELLES CHAUCHE Bachir**, Les avantages fiscaux en matière d'investissement en Algérie, Revue tunisienne de fiscalité publiée par la faculté de droit de Sfax, Actes sur les avantages fiscaux et politiques de développement, n°14,2010, pp.59-72 ;
- **YELLES CHAUCHE Bachir**, L'échange de renseignement en matière fiscale : le cas de l'Algérie, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°1, 2015, pp.164-171 ;
- **YELLES CHAUCHE Bachir**, Fuite de capitaux, évasion et fraude fiscales internationales. Les résistances aux solutions, Article paru dans le quotidien EL WATAN, n° 8171 du 10 août 2017, p. 16 et 17.

4- Colloques et Conférences :

- **CHAABANE Neila**, Cours de fiscalité de l'entreprise, Université de Carthage, 2014 ;
- **CHAPPUIS Laurent**, Problématiques fiscales actuelles relatives au commerce électronique, Conférence du 23 janvier 2013, commission européenne, Université Paris I ;
- **HAMIDI Hamid**, Cours de fiscalité de l'entreprise (aspects juridiques, politiques et économiques), Université Badji Mokhtar, Annaba (Algérie), 2012 ;
- **MCHAUD Patrick**, Etablissement stable et numérique : ou allons-nous ? Etudes fiscales internationales, 2013 ;
- **YELLES CHAUCHE Bachir**, cours de fiscalité de l'entreprise (non publiés), Polycop de Master 1, Droit Public Economique, Université d'Oran 2, 2017-2018 ;
- **YELLES CHAUCHE Bachir**, cours de fiscalité internationale (non publiés), Polycop de Master 2, Droit Public Economique, Université d'Oran 2, 2017-2018 ;
- **WATHELETE Melchior**, Cour de justice et fiscalité directe, France, 2007 ;

5- Documents et Rapports :

- **Le commerce électronique** : aspect de la fiscalité internationale, Nations Unies, 2001 ;

- **COLLIN Nicolas, PAINAULT Pierre et MASON-SCHULER Nathanaël**, Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale vis les échanges économiques et financiers intra-groupe, Note n°2012-M-032-03, Mars 2013, p.3 ;

-**COLLIN Pierre et COLLIN Nicolas**, Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, Rapport au ministre de l'économie et de finances, janvier 2013, France ;

-Concertation sur la fiscalité du numérique, Rapport du Conseil national du numérique, CNNum, septembre 2013 ;

- **KEIGHTLEY MARK P. and MOLLY F.SHERLOCK**, The Corporate Income Tax System: Overview and Options for Reform, Congressional Research Service, December 1, 2014;

-HAMMADI M. et Mme Le Loch, Article additionnel, PLF 2017, n° II-869, Assemblée Nationale, 14 novembre 2016 ;

- **LIGNEREUX Bastien**, Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, Rapport particulier n°4, Conseil des prélèvements obligatoires, juin 2016 ;

- **MAGNIEN Marie**, Qu'est ce que l'impôt sur les sociétés, Rapport particulier n° 1, Conseil des prélèvements obligatoires ;

-**MAHJOUB Abdelaziz**, Le système fiscal tunisien un diagnostic, Document de travail DIRAM, n° 22, Mai 2001, Université de Paris I Panthéon-Sorbonne ;

- **MARINI Philippe**, Fiscalité du numérique, Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur la fiscalité numérique, du 27 juin 2012, n° 614 ;

-**OCDE**, Manuel de mise en œuvre de dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, Module sur le contrôle fiscal à l'étranger, 23 janvier 2006, p. 4 ;

-**OCDE**, la mise à jour 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, 21 novembre 2017 ;

- **SCOTT A.HODGE**, Special Report, Ten reasons the U.S should move to a territorial system of taxing foreign earnings, n°191, May 2011;

6- Textes juridiques :

-Constitution de 1996 modifiée par la loi n° 02-03 du 10 avril 2002, loi n° 08-19 du 15 novembre 2008 et la loi n° 16-01 du 6 mars 2016, JORA n°14 du 7 mars 2016 ;

-American Constitution ;

Le Modèle de convention de l'OCDE ;

Le Modèle de convention de l'ONU ;

a- Les codes :

a.1 Codes algériens :

- Code Civil ;
- Code de Commerce ;
- Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées ;
- Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires ;
- Code de Procédures fiscales ;
- Code de douanes.

a.2 Codes étrangers :

- Code général des impôts français ;
- Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (Tunisie) ;
- Code de l'impôt sur les sociétés (Tunisie) ;

b- Lois, ordonnances et décrets législatifs :

- La loi n° 90-36 du 31 décembre 1990 portant loi de finances pour 1991, JORA du 31 décembre 1990, n°57, p.1834 ;
- Loi n°98-10 du 22 août 1998 modifiant et complétant la loi n°79-07 du 21 juillet 1979 portant code des douanes, J.O.R.A., n°61. p.1 ;
- Loi n° 14/10 portant loi de finances pour 2015, JORA du 31 décembre 2014, n° 78 ;
- Loi n° 15/18 du 30 décembre 2015, portant la de finances pour 2016, JORA du 31 décembre 2015, n° 72 ;
- La loi n° 16-09 relative à la promotion de l'investissement, JORA du 03 août 2016, n°16 ;
- Loi n° 16/14 du 28 décembre 2016, portant la loi de finances pour 2017, JORA du 29 décembre 2016, n° 77 ;
- Loi n° 17-11 du 27 décembre 2017, portant loi de finances pour 2018, JORA du 28 décembre 2017, n° 76 ;
- Décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de commerce, JORA du 27 avril 1993, n° 27, p.3 ;
- Ordonnance n°75-35 du 29 avril 1975 portant plan comptable national, JORA du 9 Mai 1975, n° 37, p. 42 ;

-Ordonnance n° 76-80 du 23 octobre 1976 portant code maritime susvisée, et rédigé et modifié par l'article 4 de loi n° 98-05, J.O.R.A du 27 juin 1998, n°47, p. 3 ;

- Ordonnance n°95-22 du 26 août 1995 relative à la privatisation des entreprises publiques, modifiée et complétée susvisée modifié par l'ordonnance du 20 Août 2001 relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des entreprises publiques économiques, JORA du 2 Mars 2008, n°11, p.13 ;

- Ordonnance n°95-25 du 25 septembre 1995 relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat, JORA du 27 septembre 1995, n°55, p. 5 ;

- Ordonnance n°96-27 du 9 décembre 1996 modifiant et complétant l'ordonnance n°75- 59 du 26 septembre 1975 portant Code de commerce, JORA 11 décembre 1996, n° 77, p.4 ;

- Ordonnance n°01-03 du 20 Août 2001 relative au développement de l'investissement, JORA du 22 août 2001, n°47, p. 12 modifiée par l'ordonnance n°06-08 du 15 juillet 2006 JORA du 19 juillet 2006, n° 47, p. 15 ;

-Ordonnance n° 03-11 du 26 août 2003 relative à la monnaie et au crédit modifié par l'ordonnance n°10-04 du 26 août 2010, JORA du 1 septembre 2010, n°50, p.10 ;

- Ordonnance n°08-01 du 28 février 2008 relative à la réglementation des entreprises publiques économiques, gestion et privatisation, complétant l'ordonnance n°01-04 du 20 août 2001 relative l'organisation, la gestion et la privatisation des entreprises publiques économiques, JORA du 2 mars 2008, n°11, p. 13 ;

- Loi n °05-01 du 6 février 2005 relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme modifiée par l'ordonnance n°12-02 du 13 février 2012, JORA du 15 février 2012, n°08, p.6 approuvée par la loi n°12-10 du 26 mars 2012 ;

- Loi n°05-07 correspondant au 28 avril 2005 relative aux hydrocarbures, JORA du 19 juillet 2005, n°50, p.3 modifiée et complétée par la loi n° 13.01 du 28 avril 2013, n°11, p. 4 ;

- Loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant Système comptable financier, JORA du 25 novembre 2007, n°74, pp.3 à .6 ;

-Décret présidentiel n°90-424 du 22 décembre 1990 portant ratification de la convention entre les pays de l'Union du Maghreb Arabe (U.M.A) signée à Alger le 23 juillet 1990, J.O.R.A n° 06 du 6 février 1991, p. 189 ;

-Décret présidentiel n°02-121 du 7 avril 2002 portant ratification de la convention entre l'Algérie et la France 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, JORA du 10 avril 2002, n° 27, p.3 entrée en vigueur le 1er décembre 2002 ;

-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, J.O.R.A du 13/04/2003, n°26, p. 4 ;

-Décret présidentiel n° 03-276 portant ratification de la convention entre le gouvernement de la République algérienne et l'Etat de Bahreïn en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu, JORA du 20 août 2003, n°50, p. 03 ;

-Décret présidentiel n° 07-174 du 6 juin 2007 portant la ratification de la convention entre le l'Algérie et la Chine en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, J.O.R.A. du 17 juin 2007, n° 40 ;

-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'impôts sur le revenu et sur la fortune, JORA n°33 du 22 juin 2008, p. 3 ;

-Décret présidentiel n°15-247 du 16 septembre 2015 portant réglementation des marchés publics et des délégations de service public. JORA n° 50 du 20 septembre 2015 ;

- Décret présidentiel n°16-328 du 14 décembre 2016 portant ratification de la convention entre l'Algérie et les Etats-Unis d'Amérique JORA n° 74 du 18 décembre 2016, p. 3 ;

-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, JORA du 6 janvier 2016, p.3 ;

-Décret n° 84-181 du 4 août 1984 définissant les lignes de bases à partir desquelles est mesurée la largeur des zones maritimes sous juridiction nationale, JORA du 07 août 1984, n°32, p. 813 ;

-Décret exécutif n° 97-41 du 18 janvier 1997, relatif aux conditions d'inscription au registre de commerce. JORA n°75 du 7 décembre 2003, p.10 ;

-Décret exécutif n°06-454 relatif à la carte professionnelle délivrée aux étrangers, exerçant sur le territoire national une activité commerciale, industrielle et artisanale ou une profession libérale. JORA n °80 du 11 décembre 2006, p. 18 ;

- Décret exécutif n° 07-162 du 30 mai 2007 modifiant et complétant le décret exécutif n° 01-123 du 9 mai 2001 relatif au régime d'exploitation applicable à chaque type de réseaux, y compris radio-électriques ;

-Décret exécutif n°2008-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°2007-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier algérien, JORA du 28 mai 2008, n°7, p.9 ;

-Décret exécutif n°09- 110 du 7 avril 2009 fixant les conditions et modalités de la tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques, JORA du 8 Avril 2009, n°21, p.4 ;

-Décret exécutif n°13-84 du 6 février 2013 fixant les modalités d'organisation et de gestion du fichier national des fraudeurs, auteurs d'infractions graves aux législations et réglementations fiscales, commerciales, douanières, bancaires et financières ainsi que le défaut de dépôt légal des comptes sociaux, JORA du 10 février 2013, n°9, p.5 ;

-Décret exécutif n° 15-282 du 3 novembre 2015 modifiant et complétant le décret exécutif n° 08-01 du 2 janvier 2008 fixant la liste des activités pouvant être consolidées, les modalités de mise en œuvre de la consolidation des résultats et l'application du taux réduit de l'impôt complémentaire sur le résultat (IRC), JORA du 8 novembre 2015, n° 59, p. 4 ;

-Décret n° 63-403 du 12 octobre 1963 a fixé la largeur à 12 milles marins nautiques, J.O.R.A du 25 octobre 1963, n°76 ;

-Décret n° 84-181 du 4 août 1984 définissant les lignes de bases à partir desquelles est mesurée la largeur des zones maritimes sous juridiction nationale, JORA du 07 août 1984, n°32, p. 813 ;

-Décret présidentiel n° 04-344 du 23 Ramadhan 1425 correspondant au 6 novembre 2004 instituant une zone contiguë à la mer territoriale, J.O.R.A du 7 novembre 2004, n° 70, p. 4 ;

-Règlement COSOB n° 12-01 du 12 janvier 2012 modifiant et complétant le règlement n° 97-03 du 18 novembre 1997 relatif au règlement général de la bourse des valeurs mobilières.

A-Instruction, Circulaires et lettres d'informations fiscales :

a- En Algérie :

-Arrêté ministériel du 9 Octobre 1999 précisant les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupe, JORA n°87, du 08.12.1999, p.8 ;

-Arrêté du 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées, JORA du 20 janvier 2013, n° 04, p. 20 ;

-Bulletin d'information fiscale n°04/ 2010, Objet : Traitement fiscal applicable aux frais de siège, Note n°1127/MF/DGI/SDOF/B2 relatives aux frais de siège ;

-Bulletin d'information Fiscale, Direction des Relations Publiques et de la Communication, n°6/DGI/DRPC/2010, objet : Transfert de fonds à l'étranger, www.mfdgi.gov.dz;

-Bulletin d'information fiscale, Traitement fiscal relatif au prix de transfert, n° 5/DGI/DRPC/2010, pp.1 à 8 ;

-Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, Les conventions fiscales internationales, Un instrument Pour une fiscalité internationale plus équitable, n° 53/ 2011, pp.1 à 3 ;

-Bulletin officiel des finances publics-impôts, Direction générale des finances publiques, TVA Champ d'application et territorialité- opérations imposables en raison de leur nature-prestations de services, du 12/09/2012, pp. 3 et 4 ;

-Bulletin d'information de la direction générale des impôts, Les prix de transfert, Problématique de la fiscalité internationale, n° 67, 2013, pp.1 à 6 ;

-Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, Séminaire sur le système d'information, Vers une administration électronique, 2014, p.7 ;

-La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des impôts, Collecte, analyse et restitution de l'information fiscale, n°29, 2007 ;

- La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des impôts, La fiscalité levier économique pour l'émergence des groupes de sociétés, n°39, mars 2009 ;

- Lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des impôts, La fiscalité, un instrument d'attractivité majeur pour l'installation des entreprises étrangères, n° 62, 2012, pp.2 et 3 ;

-Le Nouveau Système Comptable Financier assure une plus grande transparence des états financiers, p.3. www.mf.gov.dz/article/16/Discours-et-Interviews/88/;

-Note N° 1127/MF/DGI/SDOF/B2 relatives aux frais de siège ;

-Circulaire N° 05/MF/DGI/DLRF/LF08 relative à la déduction de frais de siège, pp.1 et 2 ;

-Circulaire n°06/MF/DGI/DLRF/LF08, Objet : Imposition des bénéfices indirectement transférés entre entreprises dépendantes exploitées en Algérie ;

-Circulaire n° 01 /MF/DGI/DLRF/LF2013, Alger 11 Fév. 2013, Objet : Sanction pour défaut de production de la documentation justifiant la politique des prix de transfert appliqué, Documentation à produire lors d'une vérification, p.2 ;

-Circulaire n°10/MF/DGI/DLRF/LF2013, Objet : sanctions applicables suite au constat d'une flagrante fiscale, 2013, p.2 ;

-Circulaire n° 211, MF/DGI/DLRF/SD1/2016, Objet : Modalités d'application des taux de l'IBS, Alger le 21 Mars 2016, p.4. www.mfdgi.gov.dz.

-Direction des grandes entreprises, Instruction n° 43 MF /DGI/ DGE 2009 Alger le 21 Mars 2009, Objet : Déclaration de transfert de fonds, Références : article 10 de la loi de finances pour 2009 et l'instruction n° 61 MF /DG/ 09 du 21 janvier 2009, p.8 ;

b- En France :

- Commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, Direction générale des impôts, Bulletin officiel des impôts n° 92 du 22 mai 2003 ;

-Bulletin officiel des finances publiques-impôts, Direction générale des finances publiques, IS-Champ d'application et territorialité-détermination du lieu d'imposition lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger, du 12/09/2012 ;

- Bulletin officiel des finances publiques-impôts, Direction générale des finances publique, France, BOI-IS-BASE-60-10-30-30-20120912, 12/09/2012 ;

-IS-Champ d'application et territorialité-Dérogations légales aux principes généraux de détermination du lieu d'imposition-Déficits réalisés par les petites et moyennes entreprises (PME) françaises au travers de leurs filiales ou succursales à l'étranger, Bulletin officiel des finances publiques-impôts, BOI 60-20-40 du 07/03/2014 ;

- Instr Fr.mars 1995: BOI 4H-4-95, n°139 cité par Droit fiscal international français, En l'absence de conventions, Impôt sur les sociétés, Territorialité, Dérogation,

Bénéfice consolidé, Bénéfice mondial, Editions du Juris-Classeur, 1999, Fasc. 14-115, n°147, p. 30 ;

-N°18s.-Doc.adm.DGI 4H-6663, §21 et 4H-6664, §19, 12 juill.1997 cité par Gastineau. P, Intégration fiscale, Opérations sur la société mère : fusion, scission, prise de participation d'au moins 95 %, Fasc.1135-30, 2003, Mise à jour 1^{er} septembre 2002, n°39, p.12 ;

-Instr.1^{er} fevr1999 : BOI 43-J-99, n°8, instr.12161 cité par Gastineau. P, Intégration fiscale, Régime des distributions, CGI, art.223 A à 223U, Facs.1135-50, Mise à jour au 1^{er} septembre 2002, Éditions du Juris-Classeur-2003, Fiscal Impôts Directs Traité, n° 14, p.5 ;

-L'instruction du 21 décembre 2000 (BOI 13 K-11-00; Dr.fisc.2001, n°3, Instr.12546 cité par Gastineau. P, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, Groupe Lexis Nexis, Jurisclasseur, LitecFiscal, Paris, 2003, n° 406, p.289 ;

-Instr.21 mars 2001 :BOI 4 j-1-01, n°36 cité par Gastineau. P, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, Groupe Lexis Nexis, Jurisclasseur, LitecFiscal, Paris, 2003, n° 486, p.344 ;

-Note n° 81 MF/DGI/DLRF, 30 janvier 2014 ;

- L'instruction interministérielle du 30 juillet 1986 relative aux obligations financières des bureaux de liaison d'entreprises étrangères.

7- Jurisprudences :

-C.E. mars 1976, N° 98680, R.J.F. N°5, 1976 ; C.E. 1963, N° 46870, Dupont 1963, N° 9, 1963, p.589 ;

M.Fontaine, R.Cavalerie, J.A.Hassenforder, M.P.Schneider, Dictionnaire de droit, 3^{ème} édition, Foucher, Vanves 2004, p.354 ;

-CE 4-3-1985, n°41396 :RJF 5/85 n°683 cité par L'équipe de rédaction Francis Lefebvre, Dossiers pratiques Francis Lefebvre, Guide pratique de gestion, Gestion fiscale de l'entreprise, n°3678, p.299 ;

- CJCE, Gde ch., 12 sept. 2006, aff. C-196/04, Cadbury-Schweppes : RJF 12/2006, n° 1644; BDCF 12/2006, n°146, concl. Ph.Léger ;

-Arrêt Sté Sylvain Joyeux Conseil d'État, du 21 mai 2007, Cité par Oudenot. Ph, Deboissy. Fl et Racine P.Fr, Fiscalité des groupes et des restructurations, PrécisFiscal, LexisNexis, France, Paris, Mise à jour au 1^{er} Mars 2011, pp.174 et 175 ;

-CE, 9^e et 10^e ss-sect ; 20 janvier. 2016, n° 376980, SARL EBS : La directive n° 90/ 434/ CEE du 23 juillet 1990 ; V.Deboissy. Fl, Maitrot. Al, et Pierre J.L, Rédacteur en chef : Jacquemont. Th, Revue de Droit Fiscal, 28 janvier 2016 L.n°2015-1785, 29 dec.2015 : JO 30 déc.2015, Loi de Finances Rectificative pour

2015 L.n°2015-1786, 29 déc.2015 : JO 30déc.2015, 2^{ème} partie, Hebdomadaire, n°4, Loi de Finances pour 2016, LexisNexis, p. 8 ;

8- Sources internet :

- **AMIROU Hassene**, Algérie : Investissements étrangers, ouverture d'un bureau de liaison, Actualité juridique, 23 novembre 2012 ;

<http://www.amiroulaw.com/category/publications/actualite-juridique/>

- CHARLES Delvaux et Jean-Luc Wuidard, avocats, Notion de domicile fiscal, Espace entreprises –<http://entreprise.barreaudeliege.be>–mars 2012 ;

- **MOURAD Nabil Abdessemed**, Imputation des frais de siège des entreprises françaises à leurs établissements stables en Algérie, Article paru dans le magazine Partenaires n° 23, octobre-décembre 2015, <http://www.lexplicité.fr/imputation-frais-de-siege-entreprises-francaises-a-leurs-etablissements-stables-algerie/>

-Les prix de transfert, Guide à l'usage des PME, direction générale des impôts, novembre 2006, France ;

- PONS Thierry, Article 209 B ou quand la présomption d'évasion fiscale est combattu avec succès, Fr/3/16 du 14/01/2016, Francis Lefebvre,

http://www.ponstaxlaw.fr/media/publication/pdf_fr/19_article_fr_sur_arrets_ce_30_dec_2015.docx.php?PHPSESSID=8603d779a7117079a8d5cd5dab869748

Sites internet :

Codes : www.legifrance.gouv.fr

Journal officiel (algérien) : www.joradp.dz

Journal officiel (français) : www.journal-officiel.gouv.fr

www.mfdgi.gov.dz

Organisation de Coopération et de développement Economique : www.oecd.org

www.impots.gouv.fr

<http://www.lexisnexis.fr>

<http://books.google.com>

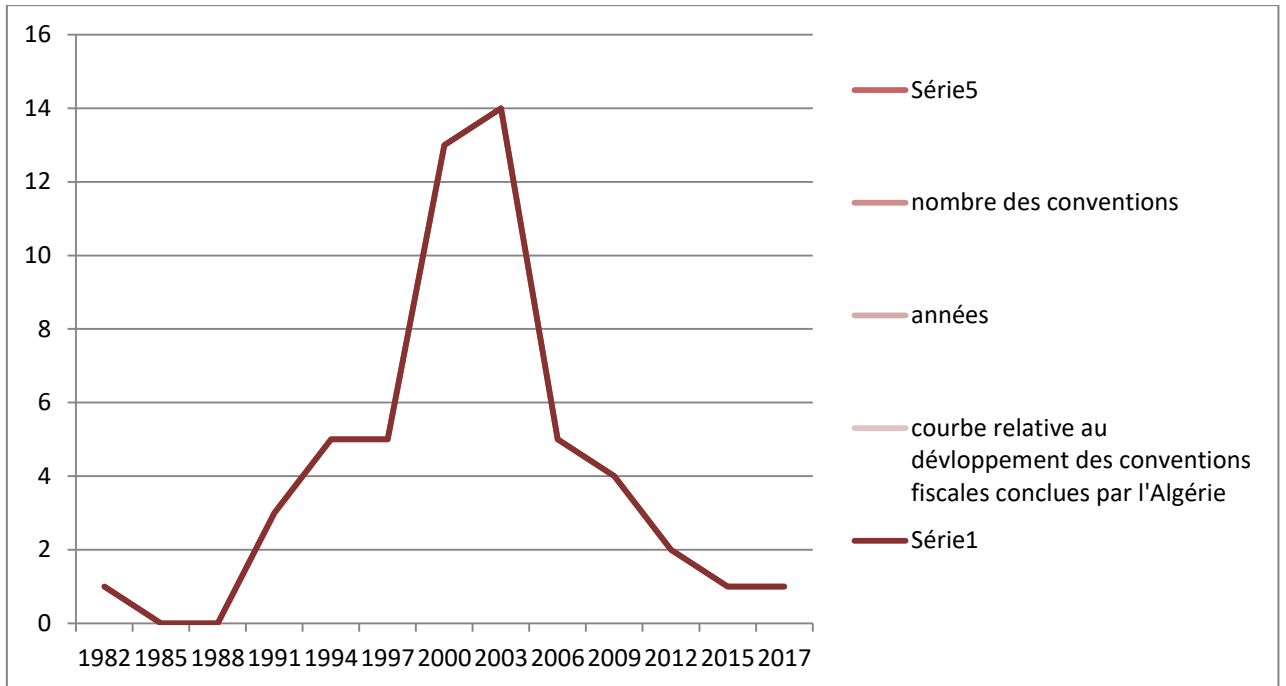
www.aboulo.com

http://EC.EUropa.EU/Taxation.cussto_s/m

<http://www.Droit-afrique.com>

Annexes

Annexe n° 1



Annexe 2 :

Les taux de l'IBS entre 2006 et 2017 selon les lois de finances et les lois de finances complémentaires :

LF et LFC	Le taux d'imposition
LF C2006 (art. 2)	25%
LFC 2009 (art. 7)	19%
LF 2014 (art. 7)	25%
LF 2015 art (art. 12)	19%
LFC 2015 (art. 2)	23%
	19%
	23%
	26%

Annexe n° 3

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction de la Législation et la Réglementation Fiscales

Circulaire à

Monsieur le Directeur des Grandes Entreprises
Mesdames et Messieurs les Directeurs des Impôts de Wilaya.
N°06/MF/DGI/DLRF/LF08

En communication à :
Messieurs les Directeurs Régionaux des Impôts
Messieurs les Inspecteurs Régionaux des Services Fiscaux.

Objet : Imposition des bénéfices indirectement transférés entre entreprises dépendantes exploitées en Algérie.

Référence :

- Article 9 de la loi n° 07-12 du 30 décembre 2007, portant loi de finances pour 2008 ;
- Article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La présente circulaire a pour objet de porter à la connaissance des services, les modifications introduites, par les dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

I. Intégration des bénéfices indirectement transférés entre entreprises dépendantes exploitées en Algérie :

L'article 9 de la loi de finances pour 2008 a modifié les dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées, à l'effet, d'étendre la possibilité de remettre en cause, pour l'établissement du bénéfice imposable, les bénéfices anormalement et indirectement transférés hors d'Algérie entre entreprises dépendantes, aux entreprises locales ayant entre elles des liens de dépendance sous quelque forme qu'elles soient.

II. Les formes de dépendances entre entités :

La dépendance entre deux ou plusieurs entités peut être juridique (part prépondérante du capital, majorité absolue des suffrages ou fonctions comportant le pouvoir de décision), de fait ou économique (lien de dépendance contractuel tel que les contrats de sous-traitance).

I. Le transfert indirect de bénéfices :

Il s'agit notamment, des prix de transactions commerciales ne relevant pas de la gestion normale de l'entreprise, le versement en rémunération de droits incorporels, les répartitions de frais et charges (frais de siège, débours,...) les relations entre siège et établissements secondaires,...etc.

Ainsi, le transfert indirect de bénéfices entre les entités dépendantes, peut résulter :

- de la technique de transfert des prix, par la minoration des prix de vente ou la majoration des prix d'acquisition pratiques ;
- des abandons de créances non justifiées ;
- des avances faites ou consenties avec un faible taux d'intérêt ou sans intérêt ;
- des redevances d'un montant excessif amoindri ;
- de non rémunération de prestations fournies ou de la rémunération des services fictifs ;
- des commissions excessives.

IV. Modalités de mise en œuvre :

Les transactions entre entreprises apparentées doivent être effectuées en respectant « **le principe de pleine concurrence** ».

Ce principe signifie que le prix a été fixé dans les conditions normales du marché, à l'exclusion de toutes pratiques déloyales.

C'est en vertu de ce principe et conformément aux dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées, que l'administration fiscale a la possibilité d'apprécier la normalité des prix de transactions conclues entre une entreprise et d'autres entreprises liées, de procéder à la rectification du prix de la transaction par rapport à celui découlant de la pleine concurrence et, d'en opérer, le cas échéant, les réintégrations nécessaires conformément à la réglementation fiscale en vigueur.

Lorsque le prix de marché fait défaut, les services doivent adopter le prix comparable qui est le prix qu'auraient pratiqué deux entités indépendantes similaires réalisant une transaction comparable.

Pour établir la comparabilité, les services doivent tenir compte :

- d'une part, de la nature du produit, sa qualité, sa nouveauté, du délai de livraison, de la présence d'éléments incorporels attachés au produit et au degré de finition ;
- d'autre part, des conditions de transaction, notamment le volume des ventes, le niveau de marché auquel se situe la transaction, la localisation géographique, la date de la transaction, les accessoires à la vente et la présence d'éléments incorporels attachés à la transaction.

En ce qui concerne les prestations des services, il y a lieu de comparer :

- la nature du service ;
- le savoir-faire attaché au service ;
- le délai d'exécution.

V. Cas pratiques:

1). Exemple de minoration du prix de vente :

Soit une filiale qui vend à sa société mère, 1.000 unités d'une marchandise à un prix unitaire de **15.000 DA** ;

Or, dans les conditions normales de marché, c'est à dire de pleine concurrence, la même marchandise se vend à **25.000 DA**.

La quote part du prix soustraite à l'impôt est de :

25.000 DA – 15.000 DA = 10.000 DA.

Le montant du bénéfice transféré et que les services fiscaux doivent réintégrer dans le bénéfice imposable de la filiale en cause, est de :

10.000 DA x 1.000 = 10.000.000 DA.

2). Exemple de majoration du prix d'achat :

Soit une filiale d'une entreprise algérienne qui acquiert auprès de celle-ci 500 moteurs coûtant unitairement **200.000 DA**.

Sur le marché le prix de ce moteur n'excède pas **120.000 DA**.

Le montant que les services doivent déduire des charges déductibles est de :

200.000 DA – 120.000 DA = 80.000 DA.

80.000 DA x 500 = 40.000.000 DA.

3). Exemple d'abandon de créances injustifié :

Soit une filiale d'une entreprise algérienne qui fait bénéficier cette dernière d'un abandon de créances qui s'avèrent injustifié compte tenu de la situation économique et financière des deux entreprises.

Les services sont en droit, dans pareille situation, de rejeter la déductibilité du bénéfice imposable de la filiale, du montant des créances ainsi abandonnées.

VI. Date d'effet:

Les présentes prescriptions prennent effet à compter du 1er Janvier 2008 et, elles s'appliquent aux bénéfices réalisés durant l'exercice 2007 et suivants.

Vous voudrez bien assurer la diffusion de la présente circulaire, veuillez à son application et me rendre destinataire des difficultés éventuellement rencontrées.

Le Directeur de la législation et la réglementation fiscale
Mustapha Zikara

Tables des matières

Introduction.....	1
Première partie : La territorialité de l'IBS : un principe de source.....	10
Titre 1: Une imposition et une compétence territoriale.....	14
Chapitre1 : La territorialité : principe d'imposition des bénéfices réalisés en Algérie.....	15
Section 1 : La définition du principe de territorialité.....	16
Sous-section 1 : Une conception large d'une application relativement aisée.....	16
Sous-section 2 : L'utilisation extensive du principe de territorialité en droit fiscal.....	21
1- Utilisation particulière du principe de territorialité en matière de l'IBS.....	23
2- Utilisation du principe de territorialité dans les autres impositions.....	25
Section 2 : Territorialité un principe lié à la souveraineté fiscale.....	33
Sous-section 1 : La signification de la souveraineté fiscale.....	33
Sous section 2 : Les limites au respect de la souveraineté fiscale de l'Etat	38
Chapitre 2 : Le champ d'application du principe de territorialité de l'IBS.....	43
Section 1 : Le territoire fiscal algérien.....	44
Sous-section 1 : La définition selon le droit interne.....	44
Sous-section 2 : La définition selon le droit international.....	45
Section 2 : Les sociétés soumises à l'IBS.....	50
Sous-section 1 : Les sociétés relevant obligatoirement de l'IBS.....	51
1- Les sociétés de capitaux.....	52
a- La société à responsabilité limitée (S.A.R.L).....	55
b- LA société en commandite par actions (S.C.A).....	56
c- La société par actions (S.P.A).....	56
2 - Les établissements et organismes publics à caractère industriel et commercial.....	58
3- Les sociétés qui réalisent les opérations et produits mentionnés à l'article 12 du CIDTA.....	59
4- Les sociétés coopératives et leurs unions.....	60
Sous-section 2 : Les sociétés relevant de l'IBS par option et les sociétés exclues.....	61
Paragraphe 1 : Les sociétés relevant de l'IBS par option.....	61
1- Les sociétés de personnes.....	61
a- La société en nom collectif (S.N.C).....	61
b- La société en commandite simple (S.C.S).....	63
2- Les sociétés en participation.....	64
3- Les sociétés civiles.....	65

Paragraphe 2 : Les sociétés exclues du champ d'application de l'IBS...	66
1- Les Organismes de Placement Collectif en Valeurs mobilières.....	67
a- La société d'investissement à capital variable (S.I.C.A.V).....	67
b- Le fonds commun de placement (F.C.P).....	67
2- Les sociétés et coopératives soumises à l'impôt forfaitaire unique.....	69
Titre 2 : Les critères d'application du principe de territorialité.....	70
Chapitre1 : Les critères traditionnels de rattachement des bénéfices.....	72
Section 1 : Les critères législatifs en législation comparée.....	73
Sous-section 1 : Le critère législatif en droit algérien.....	75
I - L'exercice d'une activité en l'absence d'établissement stable	75
a-La réalisation de bénéfices.....	76
b-L'activité doit être habituelle et non occasionnelle.....	77
c-L'activité doit être à caractère industriel, commercial ou agricole.....	78
d-L'absence d'établissement stable.....	83
Paragraphe 1 : Entreprises étrangères ayant une installation professionnelle permanente en Algérie.....	85
1- La succursale.....	86
2- La filiale.....	88
Paragraphe 2 : Entreprises étrangères n'ayant pas une installation professionnelle permanente en Algérie.....	89
1- Les entreprises étrangères intervenant dans le cadre d'un marché immobilier.....	90
2- Les entreprises étrangères intervenant dans le cadre d'un marché de prestations de services.....	91
3- Bureau de liaison.....	94
II -Le recours à un représentant dépendant.....	96
III -Le cycle complet d'opérations commerciales.....	99
Sous-section 2 : Le critère législatif en droit étranger.....	105
1-En droit français.....	105
2-En droit tunisien.....	112
Section 2 : Le critère conventionnel.....	116
Sous-section 1 : L'établissement stable.....	118
1-La notion d'établissement stable (l'installation fixe d'affaires).....	119
Paragraphe 1 : Une installation génératrice de profits.....	124
Paragraphe 2 : Une installation permanente.....	125
Paragraphe 3 : Une installation avec une autonomie réelle.....	128
2-Les cas particuliers des chantiers et des exclusions.....	129

Sous-section 2 : Le représentant de l'entreprise dans l'autre Etat contractant..	131
1-Le représentant dépendant.....	132
2-Le représentant indépendant.....	136
Chapitre 2 : Les critères spécifiques en matière de commerce électronique.....	142
Section 1 : Définition du commerce électronique.....	144
Sous-section 1 : Concept de commerce électronique.....	144
Sous-section 2 : Les transactions de commerce électronique.....	147
Section 2 : L'imposition en commerce électronique.....	148
Sous-section1 : Un défi pour l'administration fiscale et les travaux de l'OCDE.....	150
Sous-section2 : L'application du critère de l'établissement stable au commerce électronique.....	158
Conclusion de la première partie	163
Deuxième partie : La territorialité de l'IBS au rythme de la mondialisation économique.....	165
Titre 1 : L'incidence de la mondialisation sur le principe de la territorialité.....	169
Chapitre 1 : L'apparition d'un principe concurrent : la mondialité.....	171
Section 1 : Elément de définition du principe de mondialité.....	172
Sous-section 1 : Le fondement du principe de mondialité.....	172
Sous-section 2 : Un compromis entre mondialité et territorialité.....	174
Section 2 : Le principe de mondialité aux Etats-Unis : les précurseurs.....	175
Sous-section 1 : Les critères de rattachement au principe de mondialité...	176
1-La nationalité.....	177
2-La résidence.....	182
Sous-section 2 : L'imposition des sociétés américaines et étrangères.....	184
1-La territorialité de l'imposition des bénéfices des sociétés étrangères...	185
2-La mondialité de l'imposition des bénéfices des sociétés américaines...	189
Chapitre 2 : La territorialité à l'épreuve de l'implantation des entreprises à l'étranger : cas de l'Algérie.....	195
Section 1 : L'implantation des sociétés algériennes à l'étranger.....	195
Sous-section 1 : Le cadre juridique de l'implantation à l'étranger.....	196
1- Les modes d'implantation dans le pays d'accueil.....	197
A- La création de sociétés ou de succursales.....	198
B- Prise de participation dans des sociétés existantes sous forme d'apports en numéraire ou en nature.....	198
C- Ouverture d'un bureau de représentation.....	199
2- Les conditions d'investir à l'étranger selon le règlement de la banque d'Algérie.....	199
A- Les conditions liées à l'opérateur et à l'activité.....	200
B- Les conditions liées au pays étranger.....	201
Sous-section 2 : L'impact de l'implantation sur l'imposition	203

territoriale.....	
§-L'imposition de bénéfices issus d'une comptabilité distincte.....	203
a-La comptabilité distincte dans le cas d'une entreprise qui exerce en Algérie et hors d'Algérie.....	203
b-La comptabilité distincte en cas d'exercice concomitant de plusieurs activités.....	207
Section 2 : L'impact de l'implantation dans le cadre des entreprises apparentées.....	210
Sous-section 1 : La signification des entreprises apparentées (associées)	210
Sous-section 2 : L'ajustement des prix de transfert : une application affirmative de l'imposition territoriale.....	218
1- En droit conventionnel.....	219
2- En droit interne.....	226
3- Le rôle de l'administration fiscale dans la vérification de comptabilité.....	227
Titre 2 : L'introduction de régimes dérogatoires : une exigence d'un environnement économique transfrontalier.....	230
Chapitre 1 : Les dérogations issues de dispositions conventionnelles spécifiques.....	231
Section 1 : Les dérogations relatives aux entreprises de navigation maritime et aérienne internationale	234
Sous-section 1 : La définition des entreprises exploitées en trafic international, de navires ou d'aéronefs.....	235
Sous-section 2 : Le critère du siège de l'entreprise dans l'imposition des bénéfices.....	241
Section 2 : Les dérogations relatives aux revenus passifs.....	248
Sous-section 1 : Les dérogations partielles, le cas des dividendes et intérêts.....	248
1- Les dividendes.....	250
2- Les intérêts.....	251
Sous-section 2 : Une dérogation totale, le cas des redevances dans le Modèle OCDE.....	253
Chapitre 2 : Inadaptation et dérogations issues des dispositions législatives.....	256
Section 1 : L'inadaptation du principe de territorialité dans le cadre des régimes de groupes multinationaux.....	256
Sous-section 1 : La territorialité et la gestion d'un groupe multinational : une antinomie juridique.....	257
Paragraphe 1 : L'existence fiscale d'un groupe de sociétés.....	258
1- Définition du groupe de sociétés et conditions d'éligibilité.....	259

A) Définition du groupe de sociétés.....	259
a- Le droit commercial et la notion de groupe de sociétés	260
b- Le groupe en droit fiscal (groupe national).....	261
c- Le groupe multinational.....	262
B) Conditions d'éligibilité au régime du groupe de sociétés.....	262
2- L'imposition des groupes de sociétés en matière de l'IBS.....	265
Paragraphe 2 : Consolidation des bénéficiaires : Un avantage fiscal considérable.....	268
Sous-section 2 : Les dérogations en matière d'imposition du bénéfice distribué et en matière des charges déductibles.....	274
1- Les dérogations en matière d'imposition du bénéfice distribué.....	274
2- Les dérogations en matière des charges déductibles.....	277
Paragraphe 1 : Les frais de siège.....	277
Paragraphe 2 : Les autres charges déductibles.....	279
1- La détermination des provisions.....	282
A- Les conditions de fond.....	283
B- Les conditions de forme.....	284
2- L'impact de la provision sur l'application du principe de territorialité	284
Section 2 : Les dérogations à l'épreuve de l'évasion fiscale internationale.....	286
Sous-section 1 : L'existence de systèmes fiscaux privilégiés : source de perturbation du principe de territorialité.....	287
1- Le champ d'application de l'article 209 B CGI.....	288
2- Les effets de l'application de l'article 209 B du CGI	291
A- L'imposition des résultats de l'entité étrangère	291
B- L'élimination des doubles impositions	293
3- Une compatibilité de l'article 209 B avec les conventions fiscales internationales.....	294
Sous-section 2 : L'institution du contrôle fiscal à l'étranger : une dérogation au principe de territorialité.....	298
1- La rigidité de l'imposition territoriale et risque d'évasion fiscale.....	298

a-La signification de l'évasion fiscale internationale.....	298
b-L'impact d'une rigidité d'imposition.....	302
2-La procédure du contrôle fiscal à l'étranger.....	304
Conclusion de la deuxième partie.....	307
Conclusion générale.....	309
Bibliographie.....	315
Annexes.....	335

« La territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés »

المخلص: تشكل الأرباح عنصرا أساسيا بالنسبة للشركات التي تعمل على إنتاجها و بالنسبة للإدارة الجبائية المكلفة بفرض الضريبة عليها. غير أن هذه الشركات تخضع للسيادة الجبائية للدولة وفقا لمعايير ترتكز على مبدأ الإقليمية أو مبدأ المصدر. يرتبط تطبيق هذا المبدأ بمكان تحقيق الأرباح. بعبارة أخرى، فإنه يطبق على الشركات أيا كانت جزائرية أو أجنبية عندما تحقق أرباح في الإقليم الجزائري. غير أن الإشكال يطرح في سياق كل من التجارة الإلكترونية والاتفاقيات الجبائية. يعرف مبدأ الإقليمية استثناءات تفرضها العولمة الاقتصادية و محاربة التهرب الضريبي الدولي خصوصا مع إقدام بعض المؤسسات على تحويل أرباحها إلى الخارج بطريقة غير مباشرة.

كلمات مفتاحية: جباية، الضريبة على أرباح الشركات، مبدأ الإقليمية، السيادة الجبائية، المنشأة المستقرة، الإقامة التابثة، ممثل الشخص المعنوي، حلقة كاملة من العمليات التجارية، مبدأ العالمية، العولمة، التهرب الضريبي، تحويل الأرباح، اتفاقيات جبائية، المؤسسات المشتركة، محاسبين متباينتين، استثناءات مبدأ الإقليمية، مقر الشركة، النقل البحري، النقل الجوي، مركز الإدارة الفعلية للمنشأة.

Résumé : Les bénéfices constituent un élément essentiel aussi bien pour les sociétés qui les produisent que pour l'administration fiscale chargée de les imposer. Ces sociétés relèvent de la souveraineté fiscale d'un Etat qui les impose selon des critères fondés sur le principe de la territorialité ou principe de source. La mise en vigueur de ce principe dépend du lieu de la réalisation des bénéfices. Autrement dit, il s'applique aux entreprises qu'elles soient algériennes ou étrangères quand elles réalisent des bénéfices sur le territoire algérien. Toutefois, le problème se pose à propos du commerce électronique ainsi que pour les conventions fiscales. Le principe de territorialité connaît des dérogations exigées par la mondialisation économique et la lutte contre l'évasion fiscale internationale qui se manifeste notamment par le transfert indirect de bénéfices à l'étranger.

Mots clés : Fiscalité, impôt sur les bénéfices des sociétés, principe de territorialité, souveraineté fiscale, établissement stable, représentant, cycle complet d'opérations commerciales, principe de mondialité, mondialisation, évasion fiscale, transfert de bénéfices, conventions fiscales, entreprises associées, comptabilité distinctes, dérogations au principe de territorialité, siège social, transport maritime, transport aérien, siège de direction effective.

Abstract : Incomes make an essential element for the companies that produces them as well as for the fiscal administration in charge of imposing them . These companies face a fiscal sovereignty that makes them subject to income tax according to some criteria based on the principle of the territoriality or the principle of source. The enforcement of this principle depends on the place of the profit's realization. In other words, it is imposed upon Algerian or foreign companies when they make profits on the Algerian territory. However, the issue arises concerning e-commerce and tax treaties. The principle of territoriality knew derogations that are required by the economic globalization and the fight against international tax evasion, especially with some institutions trying to transfer their profits abroad indirectly.

Key words : Tax, Taxation on corporate profits, the principle of territoriality, fiscal sovereignty, permanent establishment, stable residence, whole cycle of business operations, the principle of universality , globalization, tax evasion, transport of profits, tax treaty, company headquarters, maritime transportation, air transportation, actual facility management center.