



*Your complimentary
use period has ended.
Thank you for using
PDF Complete.*

[Click Here to upgrade to
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

Liste des abréviations

CIDTA: Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées;

CDI: Les conventions de non double imposition ;

CFI: Convention Fiscale Internationale;

CGI: Code Général des Impôts;

DGE: Direction des Grandes Entreprises;

IRG: Impôts sur le Revenu Global;

IBS: Impôt sur le Bénéfice des Sociétés;

LF: Loi de Finances;

OCDE: Organisation de Coopération et de Développement Economique;

SDN: Société des Nations ;

ONU: Organisation des Nations Unies;

<u>Introduction Générale :</u>	01
<u>Première Partie :</u> la double imposition internationale.	
Aspects et techniques d'élimination.	04
Introduction	04
<u>Chapitre 1 :</u> Aspects de la double imposition internationale.	06
Section 1 : la double imposition juridique.	07
Paragraphe 1 : origine de la double imposition juridique.	07
Paragraphe 2 : Notions et conditions de double imposition juridique.	09
Paragraphe 3 : cas de double imposition juridique.	09
Section 2 : la double imposition économique.	11
Paragraphe 1 : définition de la double imposition économique.	13
Paragraphe 2 : fondements théoriques	16
<u>Chapitre 2 :</u> Techniques d'élimination de la double imposition internationale.	17
Section 1 : la méthode de l'exemption (ou de l'exonération).	17
Paragraphe 1 : l'exemption intégrale.	18
Paragraphe 2 : l'exemption avec progressivité	19
Paragraphe 3 : Evaluation Générale.	20
Section 2 : la méthode de l'imputation.	21
Paragraphe 1 : l'imputation intégrale.	22
Paragraphe 2 : l'imputation ordinaire.	24
Section 3 : la méthode de l'imputation fictive.	26
Paragraphe 1 : Définitions.	28
Paragraphe 2 : Evaluation de la méthode.	28
Conclusion de la première partie.	29

e en œuvre de la prévention de la double imposition	31
Introduction	32
<u>Chapitre 1</u> : les mesures unilatérales contre la double imposition.	33
Section1 : la législation fiscale algérienne en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques.	34
Paragraphe1 : le statut fiscal des contribuables domiciliés en Algérie	35
Paragraphe2 : le statut fiscal des contribuables domiciliés hors de l'Algérie.	36
Paragraphe 3 : règles applicables aux transferts de domicile.	38
Section 2 : la législation fiscale algérienne en matière d'impôt sur les sociétés.	40
Paragraphe 1 : Entreprises dont le siège est situé hors de l'Algérie.	41
Paragraphe 2 : Entreprises dont le siège est situé en Algérie.	43
<u>Chapitre 2</u> : L'élimination conventionnelle des doubles impositions.	44
Section 1 : Les modèles de convention de non double imposition.	45
Paragraphe 1 : les travaux de la SDN :	46
Paragraphe 2 : Les travaux de L'OCDE.	47
Section 2 : la répartition conventionnelle des compétences fiscales.	49
Paragraphe 1 : les critères d'attribution du pouvoir d'imposition.	51
Paragraphe 2 : L'attribution du pouvoir d'imposition.	51
Section 3 : les garanties conventionnelles complémentaires et les limites des conventions de non double imposition	52
Paragraphe 1 : les garanties conventionnelles complémentaires.	54
Paragraphe 2: les limites des conventions non double imposition.	55
Conclusion de la deuxième partie.	57
Conclusion générale.	58
Bibliographie.	
Annexes.	

ction Générale

La problématique fiscale internationale s'est initialement construite à partir d'une origine précise fondée sur l'opposition de deux faits importants : l'économie se mondialise de plus en plus; la fiscalité reste strictement nationale, le pouvoir fiscal reste souverain.

En effet, une part croissante de la production est assurée par des grandes entreprises multinationales, les moyens de la production sont internationalisés, Le comportement général de l'économie est aussi mondialisé: les problèmes économiques, les crises (monétaires par exemple) ne sont arrêtées par aucune frontière.

Cette mondialisation de l'économie entraîne d'importantes conséquences dans le domaine de la fiscalité.

Or, devant une situation caractérisée par une interpénétration, une solidarité des intérêts, à une interdépendance croissante des économies, correspond une imperturbable souveraineté fiscale¹.

L'Etat reste en effet souverain en matière fiscale sous quelques réserves, il légifère librement, il applique l'impôt discrétionnairement.

Vu dans une perspective fiscale, le monde apparaît comme une juxtaposition de souverainetés fiscales, cela entraîne nécessairement des disparités entre les législations et les politiques fiscales.

Parfois ces disparités sont volontairement organisées au service d'objectifs économiques ou financiers; la création de «paradis fiscaux» n'est pas autre chose que l'adoption d'une législation destinée à attirer, par des avantages fiscaux des richesses d'autres pays.

C'est l'opposition entre une société économique internationale ouverte et des fiscalités strictement nationales que naissent les problèmes fiscaux internationaux².

Une première conséquence de la juxtaposition; l'autonomie des législations et la complexité possible de la situation d'un contribuable peuvent aboutir à soumettre celui ci à un même impôt dans deux ou plusieurs Etats.

Une deuxième situation peut exister symétriquement à la précédente; pour les mêmes raisons, un contribuable adroit peut se jouer des législations nationales pour éviter d'être imposé : l'évasion fiscale.

¹ L.CARTOU.Droit fiscal international et européen.DALLOZ.Paris.P.2

² L.CARTOU.Op.Cit.P.3

Les conséquences du jeu des souverainetés fiscales peuvent être plus générales, plus larges; elles peuvent créer entre les Etats des discriminations économiques, des détournements d'activités; elles peuvent agir sur les importations, les exportations, sur les mouvements de capitaux, sur l'orientation des investissements.

Ainsi, l'objet du droit fiscal international est d'apporter des solutions à ces problèmes fiscaux internationaux afin d'assurer simultanément l'équité fiscale et la neutralité économique de l'impôt.

C'est dans cette perspective que s'inscrit ce travail de recherche, qui s'oriente vers le problème fondamental de la fiscalité internationale : la double imposition.

La problématique de ce travail se présente donc comme suit :

« Quels sont d'une part les différents aspects de la double imposition et les techniques d'élimination effective de ce phénomène et d'autre part quelles sont les mesures préventives retenues par les Etats pour faire face à ce problème gênant en matière fiscale ».

Pour répondre à cette problématique, on est amené à partager ce mémoire en deux parties : la première partie intitulée : La double imposition internationale : Aspects et techniques d'élimination, qui à son tour sera organisée en deux chapitres dont le premier s'intéresse aux aspects de la double imposition internationale alors que le deuxième chapitre s'oriente vers les techniques d'élimination de la double imposition internationale.

La deuxième partie intitulée : « la mise en œuvre de la prévention de la double imposition internationale » sera aussi présentée en deux chapitres dont le premier traite les mesures unilatérales contre la double imposition tandis que le deuxième chapitre s'intéresse à l'élimination conventionnelle du même problème.

Première Partie

La Double Imposition Internationale

"Aspects et Techniques d'Elimination"

Introduction

Jusqu'à la seconde moitié du XIX^e, les prélèvements fiscaux opérés par les Etats ne soulevaient guère de problèmes spécifiques d'ordre international.

Le plus souvent, les impôts directs avaient la nature d'impôts réels, atteignant les contribuables à raison de la possession de biens ou de l'acquisition de revenus visés par la loi fiscale, et non à raison de leur capacité contributive globale. Les éléments imposables étaient ceux situés sur le territoire de l'Etat d'imposition, ou y trouvant leur source : leur localisation était particulièrement aisée dans le cas, le plus ordinaire, des impôts assis sur la propriété ou les revenus fonciers.

L'institution d'impôts directs personnels, prenant en compte la capacité contributive globale des assujettis, et comportant un tarif progressif, a modifié le champ de compétence des juridictions fiscales nationales : sauf à perdre une partie de leur signification, les impôts progressifs sur le revenu doivent atteindre l'ensemble des revenus imputables à un même contribuable (revenu mondial), quelle qu'en soit la source.

Simultanément, et compte tenu des effets de la révolution industrielle sur la composition des patrimoines ou l'origine des revenus, l'impôt a dû pénétrer des zones jusqu'alors défiscalisées, pour atteindre des éléments dont le rattachement au territoire d'une juridiction fiscale déterminée peut poser problème : revenus de capitaux mobiliers, bénéfices d'activités industrielles ou commerciales.

Cette évolution des techniques fiscales, accompagnant le développement des échanges internationaux a fait apparaître des phénomènes de double imposition internationale³.

En effet, le droit fiscal international a connu essentiellement deux aspects de double imposition internationale (Premier chapitre) a savoir : la double imposition juridique et la double imposition économique ; dont le traitement se fait par l'exploitation de certaines techniques d'élimination de la double imposition internationale (Deuxième chapitre).

³ B. CASTAGNEDE, S TOLEDANO : Fiscalité internationale de l'entreprise. PUF 1987.P 29

CHAPITRE 1:

« Aspects de la Double Imposition Internationale »

✓ Section 1 : « La double Imposition Juridique »

❖ Paragraphe 1 : Origine de la Double Imposition Juridique

La double imposition est la conséquence de la juxtaposition des souverainetés fiscales et n'est pas nécessairement due à des disparités entre les législations⁴.

Les doubles impositions peuvent se produire entre deux Etats dotés de régimes fiscaux identiques.

En effet, la double imposition peut naître de la complexité de la situation du contribuable, chaque Etat règle lui-même par sa législation, dans les limites de son territoire, les conditions du rattachement fiscal du contribuable.

Or les éléments de l'alléance fiscale d'un contribuable peuvent être divers, peuvent se situer simultanément dans plusieurs Etats.

Les critères de rattachement fiscal d'un contribuable peuvent être le domicile, la résidence secondaire, la situation de biens immobiliers, l'origine géographique des revenus, la nationalité...

Pour une même personne ces différents critères peuvent simultanément se trouver répartis en plusieurs Etats.

Même dotés de systèmes fiscaux identiques ces Etats peuvent simultanément soumettre ce contribuable à l'impôt.

Les disparités législatives peuvent aussi créer des doubles impositions : il suffit d'imaginer que, pour une transaction accomplie entre deux Etats, le fait générateur de l'impôt soit différent et soumettre la transaction à l'impôt dans chacun des deux Etats.

La double imposition est donc la première conséquence de la concurrence des droits fiscaux.

⁴ . L. CARTOU .op.cit. P19

❖ Paragraphe 2 : Notion et conditions de double imposition juridique

Selon la définition proposée par le conseil des impôts français, dans son rapport consacré à l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux :

« Une double imposition se produit lorsque les autorités fiscales de deux Etats perçoivent un impôt comparable auprès d'un même contribuable sur une même matière imposable et pour une même période de temps⁵ »

Bien qu'elle soit imparfaite, cette définition permet de mettre en évidence les trois conditions qui doivent être simultanément réunies pour que la double imposition soit caractérisée et qui tiennent à la répétition du prélèvement fiscal, ses caractères et son bénéficiaire.

A. La répétition du prélèvement Fiscal :

En premier lieu, il n'y a double imposition que si le même impôt est prélevé deux ou plusieurs fois.

Cette condition ne soulève guère de difficultés; il convient seulement de relever que l'expression de double imposition, pour être usuelle, n'en est pas moins impropre lorsque l'imposition est prélevée plus de deux fois.

B. Les caractères du Prélèvement Fiscal :

En second lieu, il ne peut y avoir de double imposition que dans la mesure où la répétition du prélèvement fiscal trouve à s'appliquer au même impôt, à la même matière imposable et au même contribuable.

Cette triple identité confère à la double imposition un contenu restrictif en même temps qu'elle permet d'en préciser la portée : que l'une ou l'autre des trois identités nécessaires vienne à faire défaut, la double imposition n'est alors pas caractérisée, quelles que soient les apparences.

Il en est ainsi dans les deux situations suivantes :

D'abord, il n'y a pas de phénomène de double imposition lorsque la matière imposable fait l'objet d'un partage entre deux Etats, l'un étant habilité à percevoir l'impôt sur une fraction de

⁵ . Conseil des impôts Français, « Troisième rapport du président de la République » J.O .DOC.adm, 1977, n 61. P 1834

le surplus .Il y a bien alors répétition du prélèvement

Mais, dans chacun des deux Etats, l'impôt n'est appliqué qu'à la partie de la matière imposable qui échappe à la compétence de l'autre Etat.

Ce n'est donc pas la même matière imposable qui est frappée dans l'un et l'autre Etat, et le contribuable ne supporte, en conséquence, aucune surcharge fiscale malgré son assujettissement dans les deux Etats.

C. Le bénéficiaire du prélèvement Fiscal :

En troisième lieu, il n'y a de double imposition juridique que dans la mesure où la répétition de l'impôt émane d'autorités différentes et dotées, sinon de la souveraineté fiscale, à tout le moins de la compétence pour édicter un système d'impôts perçus à leur profit respectif.

A cet égard, la définition de la double imposition proposée par le conseil des impôts français évoque les autorités de deux Etats. Mais cette référence est trop restrictive et ne rend, par la même, qu'imparfaitement compte de la réalité.

S'il est vrai, en effet, que la double imposition est, le plus souvent, l'effet de la concurrence de deux Etats en matière fiscale, il n'en est pas moins établi que ce n'est pas toujours le cas.

En particulier, les Etats ont la faculté de répartir souverainement l'exercice de compétences fiscales entre les autorités étatiques et les collectivités infra-étatiques.

Il faut, dès lors admettre que la double imposition peut également résulter de la concurrence des systèmes fiscaux de deux ou plusieurs collectivités territoriales d'un même Etat⁶.

❖ Paragraphe 3 : Cas de double imposition juridique

Le comité des affaires fiscales de l'OCDE définit, de manière classique, la double imposition juridique comme celle qui résulte du fait pour un même contribuable d'être imposé au titre d'un revenu ou d'une fortune par plus d'un Etat⁷.

Une telle situation est susceptible de se présenter dans les deux cas suivants :

⁶ J. P.JARNEVIC. Droit Fiscal international. ECONOMICA. Paris 1986

⁷ .Comité Fiscal de l'OCDE, Commentaire, N°01.9150

« Une même personne est considérée par deux Etats comme résidente de chacun d'eux »

En principe, lorsqu'une personne est considérée comme résidente d'un Etat, cet Etat se reconnaît un droit d'imposer l'ensemble de ses revenus ou de sa fortune, que ceux ci prennent leur source dans cet Etat ou ailleurs.

Tel est le cas en Algérie pour les personnes physiques puisqu'en vertu de l'article 3-1 du CIDTA, 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.

Mais une telle attitude n'est pas propre à l'Algérie ; elle est également adoptée par la plus part des pays (à tel point que l'assujettissement à l'impôt sur la base d'un revenu total ou mondial est devenu un critère pour l'application des conventions fiscales).

Ainsi, si deux Etats considérant chacun qu'un même contribuable est domiciliés fiscalement sur son territoire, cette personne subira une double imposition non seulement à raison des revenus qu'elle tire de chacun de ces Etats, mais également à raison de ceux qu'elle tire d'Etats tiers.

B. Deuxième Cas :

« Une personne est résidente d'un Etat et perçoit des revenus provenant d'un autre Etat ou possède des biens situés dans un autre Etat »

Les Etats cherchent normalement à imposer les profits qui naissent sur leur territoire même s'ils reviennent à des personnes qui sont fiscalement des non résidentes.

Ils se justifient par le fait que la réalisation du revenu sur leur territoire à été rendu possible par l'utilisation d'infrastructures ou de services publics locaux, et qu'il est donc normal que le bénéficiaire contribue aux charges publiques dans cet Etat.

Ils peuvent aussi avancer que, le plus souvent, le profit naît parce qu'un processus économique s'est déroulé sur leur territoire ou parce qu'un débiteur résident a payé un revenu qui a pu constituer une charge déductible pour la détermination de son propre impôt et qu'il est normal d'équilibrer cette déduction par l'imposition d'un profit correspondant. Quoi qu'il en soit, le phénomène de l'imposition dans le pays de la source est universellement répondu.

En Algérie, par exemple, l'article 3 du CIDTA dispose que les personnes physiques non-résidentes sont assujetties à l'impôt sur leurs revenus de source algérienne.

revenus dans un Etat alors qu'elle est domiciliée dans un autre, elle risque donc de se trouver imposée :

- Dans l'Etat de la source, parce que le revenu naît sur le territoire de cet Etat.
- Et dans l'Etat de la résidence, parce que le bénéficiaire y est domicilié et qu'il doit donc contribuer aux charges publiques en fonction de sa capacité contributive réelle; c'est à dire compte tenu de son revenu mondial.

✓ Section 2 : « La double Imposition Economique »

❖ Paragraphe 1 : Définition de la Double Imposition Economique

La double imposition économique est définie par le comité des affaires fiscales de l'OCDE comme la situation dans laquelle deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu ou d'une même fortune.

Cette situation est beaucoup plus délicate à appréhender que la précédente, car elle met en jeu deux contribuables différents.

En Algérie, les dividendes subissent jusqu'au 31 Décembre 1997, l'impôt sur les revenus de valeurs mobilières. Lorsqu'un actionnaire perçoit un dividende, il s'agit d'un produit qui a déjà été soumis à l'impôt entre les mains de la société. Mais l'actionnaire est lui même considéré comme percevant un revenu imposable.

Le dividende sera donc une deuxième fois soumis à l'impôt, entre les mains de l'actionnaire. Il s'agit bien ici d'une situation de double imposition économique puisque l'impôt est payé par deux contribuables différents : la société puis l'actionnaire.

Ce phénomène de double imposition économique se rencontre également dans la vie internationale, toutes les fois qu'un actionnaire résident d'un Etat perçoit des dividendes en provenance d'autre Etat.

Néanmoins, la double imposition économique est plutôt considérée, en matière de fiscalité internationale, comme résultat d'une situation dans laquelle deux sociétés d'Etats différents se versent des revenus (société mère et filiale, ou sociétés sœurs par exemple) imposés dans les deux Etats lorsque :

- Le pays de la société versant refuse la déduction des sommes payées alors que :
- Le pays de la société bénéficiaire les inclut dans la base d'imposition.

❖ Paragraphe 2 : Fondements Théoriques

Sur le plan juridique, l'entreprise ayant la forme d'une société de capitaux est une entité dotée d'une personnalité morale distincte de celle de ses actionnaires.

A ce niveau, il paraît normal de taxer séparément la société et les actionnaires :

Il n'y a pas double imposition, puisqu'il y a deux personnes juridiques et deux revenus distincts.

C'est donc sur le plan économique que se situe le reproche de double imposition, dans cette optique, il y aurait en fait identité entre l'entreprise et ses propriétaires.

Semblable conception remonte aux XVIII^e et XIX^e siècles où les économistes classiques, de Smith à Stuart Mill, ne distinguaient pas l'entrepreneur de capitaliste prêteur. A cette époque, en effet, l'entrepreneur utilisait le plus souvent ses propres capitaux.

Il apparaîtrait alors que l'impôt sur les sociétés et l'impôt personnel de l'actionnaire engendrent une double imposition, puisque la distinction entre les deux types de contribuable n'est que le résultat d'une fiction juridique⁸.

Divers arguments sont susceptibles d'être présentés contre cette affirmation, tant au point de vue des principes qu'au point de vue technique.

A. Au point de vue principes :

En ce qui concerne les principes, d'aucuns affirment que les sociétés ont une réalité propre, indépendamment de la loi de la fiction de personnalité créée par celle-ci.

Paradoxalement, les possibilités de collecte des capitaux à travers les diverses formes juridiques des sociétés ont provoqué la séparation progressive entre les actionnaires et la direction de l'entreprise.

Il est généralement admis que si statutairement l'entreprise appartient toujours à l'actionnaire, ce n'est plus lui qui la dirige effectivement, ni même la possède : l'entreprise devient de plus en plus un but en soi, une institution dont les profits ont essentiellement pour origine sa fonction comme telle.

⁸A.JACQUEMIN, C.PARMENTIER : la double imposition économique des bénéfices des sociétés et les mesures d'allègement. LOUVAIN. 1968 .P 22

lans la grande entreprise, le propriétaire est en général un bénéficiaire passif, que d'une façon typique, le contrôle est entre les mains de la direction et que cette direction normalement sélectionne ses propres remplaçants.

Il en résulte que taxer à la fois les profits de la société et les dividendes reçus par les actionnaires n'est pas tant une double imposition du même revenu qu'une taxation séparée des revenus de deux entités économiques plus ou moins liées.

Bien sûr l'imposition de la société affecte le revenu et l'assiette de l'impôt des actionnaires, mais cette situation n'est pas unique : ainsi, l'impôt sur les revenus du consommateur affecte les revenus du commerçant ou du producteur.

Au delà de cette contestation d'une double imposition économique, il est possible d'invoquer des arguments justifiant positivement un impôt sur les sociétés.

Certains affirment notamment que les sociétés tirent leurs profits en partie de leurs propres opérations, mais en partie aussi de leur position sur le marché et de plus, des techniques provenant des dépenses de l'Etat financées par les contribuables.

Dans ce sens, l'Etat investit pratiquement dans toutes les entreprises de chaque importance : sans cette activité, l'entreprise, quand bien même elle pourrait exister, serait ou aurait été obligée de dépenser de l'argent et des efforts pour créer sa position et pour mettre en œuvre les développements techniques qu'elle considère maintenant comme données.

Dans ces conditions, il n'y a plus de raison d'admettre que tous les profits doivent automatiquement être versés aux actionnaires.

Dans le même sens, il est permis d'évoquer la question des coûts sociaux que doit supporter la communauté du fait de l'activité des entreprises et qui trouvent, dans l'impôt sur les sociétés, une certaine compensation.

Notons cependant que semblables arguments n'offrent qu'une vague justification à ce type de taxation. Il est, en effet, malaisé d'évaluer ces coûts sociaux et les avantages offerts par l'Etat, qui d'ailleurs peuvent être compensés par les bénéfices sociaux issus des sociétés.

En outre, ce genre d'assertion est valable pour toute entreprise, quelle que soit sa forme juridique, alors que l'impôt sur les sociétés ne frappe par définition que les entreprises constituées en sociétés.

Si ce raisonnement était suivi, l'impôt devrait une discrimination entre les entreprises selon les bénéfices et les coûts sociaux spécifiques, non pas selon la forme juridique.

D'autres arguments en faveur de l'impôt sur les sociétés sont encore invoqués par les auteurs : la capacité contributive, la théorie du privilège, le contrôle social... Il est notamment important de souligner que les sociétés de capitaux jouissent de certains avantages particuliers,

ité et l'accès plus aisé au marché financier.

Quoi qu'il en soit, l'axe essentielle est qu'au niveau des principes, la double imposition économique n'est pas aussi fermement reconnue que certains l'affirment.

B. Au point de vue Technique :

Des considérations techniques renforcent singulièrement cette dernière impression.

En premier, les effets d'une double imposition seraient déplacés dans la mesure où il y aurait translation de l'impôt des sociétés sur une entité autre que l'actionnaire.

Or la théorie est loin d'être unanime quant à la question de savoir qui supporte finalement le poids de cette taxation.

Quant au court terme, la majorité des auteurs accepte la conclusion traditionnelle selon laquelle un impôt sur les profits nets n'affecte pas les prix : si les entreprises maximisaient leurs profits avant l'imposition, c'est toujours le même prix et le même volume de production qui donneraient le profit maximum après impôt.

Plus précisément, cet impôt n'affecte pas le coût marginal qui constitue avec la recette marginale le lieu d'équilibre en courte période.

Si nous envisageons la longue période, les indications sont plus délicates, car elles relèvent d'une analyse en terme d'équilibre général.

En l'absence d'une translation de court terme, l'impôt sur les sociétés va réduire le taux de rentabilité nette du capital pour les entreprises constituées en société.

Il y aurait alors une réallocation du capital entre les secteurs à forme sociétaire et ceux à forme non sociétaire, entre le financement par actions et celui par obligations, et finalement un changement dans les prix relatifs.

Généralement ceux qui supportent la charge de l'impôt seront soit les capitalistes dans l'ensemble de l'économie (et non pas les seuls actionnaires des sociétés de capitaux), soit les consommateurs.

Ainsi un doute difficile à lever pèse sur l'affirmation que c'est l'actionnaire de la société qui supporte finalement l'impôt sur les sociétés et qu'il devrait donc être secouru.

A ce doute s'ajoute une seconde considération technique : le prix des actions peut incorporer l'escompte des futures taxes attendues, si le marché des capitaux est suffisamment parfait.

En d'autres termes, une capitalisation de l'impôt sur les sociétés est vraisemblable. Etant donné un rendement net disponible inférieur, suite à la charge fiscale, les actions verront leurs

Il est évident que le rendement sera à nouveau concurrentiel vis à vis des rendements qui pourraient être obtenus par d'autres investissements.

Ainsi, grâce à cette adaptation du prix des actions, les actionnaires actuels ne supporteraient généralement pas de charge supplémentaire.

En conclusion de ces considérations, il apparaît que la double imposition économique ne pose pas nécessairement un problème d'équité vis à vis de l'actionnaire.

Dès lors, la justification des mesures nationales d'allègement doit être envisagée dans une optique différente, et ce dans la mesure où le poids de la double imposition économique diffère d'un Etat à l'autre.

❖ Paragraphe 3 : Effets économiques

Le principe est le suivant : indépendamment des différences internationales, le seul fait de la double imposition a, en tant que tel, des répercussions néfastes au point de vue d'une allocation efficiente des ressources et d'une croissance économique.⁹

Ces répercussions combinent les inconvénients propres au principe même de l'impôt des sociétés et ceux provenant d'une seconde ponction fiscale.

En premier lieu, l'incitation à investir sous forme de capitaux à risques est découragée, puisque les autres modes de financement offrent des perspectives de rentabilité supérieure, dans la mesure où la double imposition, ne les frappe pas.

Le régime fiscal provoque une discrimination contre le financement par actions et favorise soit l'endettement extérieur (les intérêts payés à des tiers sont non seulement exempts d'impôt des sociétés, mais déductibles des bénéfices comme coûts), soit l'autofinancement (dont l'origine peut être, au point de vue du bilan, les amortissements, les réserves et les provisions à situation fiscale généralement privilégiée).

Au delà de cette préférence, pour certaines sources de financement, la double imposition peut avoir conséquence générale une mauvaise combinaison des facteurs de production, en favorisant notamment l'emploi du facteur travail par rapport au capital.

En second lieu, il y a discrimination contre les sociétés de capitaux, en faveur des entreprises individuelles ou des sociétés de personnes.

Il est dangereux qu'en vue d'échapper à des charges fiscales, les entreprises adoptent certaines formes juridiques qui ne correspondent pas à leurs exigences réelles de gestion.

⁹ A. JACQUEMIN, C. PARMENTIER : Op. Cit. P28.

Impôts des sociétés en cascade favorisent les fusions et les concentrations, même si celles-ci ne répondent pas à un besoin économique. Ces effets néfastes peuvent se diffuser à l'ensemble d'un secteur industriel où prédominerait la forme de société de capitaux et qui serait ainsi l'objet d'une discrimination injustifiée. En troisième lieu, les investissements marginaux, c'est à dire ceux dont la rentabilité attendue est strictement suffisante pour compenser les rendements qui pourraient être obtenus dans un autre secteur, ne seront plus réalisés, puisque le prélèvement de l'impôt sur les sociétés réduit la rentabilité à un niveau inférieur au taux concurrentiel. Ou encore, compte tenu de la baisse du prix des actions des sociétés imposées, consécutive à la baisse de leur rendement, le coût du capital augmente et le taux d'investissement se réduit par rapport à ce qu'il eut été sans impôt des sociétés.

Enfin, en ce qui concerne la formation de l'épargne, l'impôt sur les sociétés réduit la capacité d'autofinancement dans la mesure où il est couvert par les réserves.

Cette conséquence est particulièrement néfaste pour les entreprises dont la politique dépend avant tout de l'autofinancement : petites sociétés et sociétés familiales qui ne désirent pas recourir au financement externe afin de conserver leur autonomie, sociétés dynamiques, à croissance accélérée, dont l'équipement est rapidement obsolète, où les risques sont grands et où la demande est à la constituer, sociétés dont les revenus sont davantage soumis à la conjoncture et qui cherchent à stabiliser le revenu distribué par la constitution de réserves.

Si l'impôt est couvert par les dividendes, la réduction éventuelle de leur montant, tend à contracter la formation de l'épargne des actionnaires et à réduire l'offre sur le marché des capitaux.

En conclusion, nous venons de voir que la double imposition économique apparaît comme un obstacle à une allocation efficiente des ressources et à la croissance économique.

Elle met en question l'efficacité économique, bien plus que l'équité à l'égard de l'actionnaire en général. Toutefois, les législations fiscales nationales ont voulu répondre au problème que pose la double imposition à travers le recours à l'avoir fiscal, au crédit d'impôt, au taux différentiel ou à d'autres systèmes d'allègement. Finalement, il est à noter que, contrairement aux cas de double imposition juridique, la situation de double imposition économique ne peut être résolue que par voie d'accord amiable entre les Etats.

L'OCDE renvoie d'ailleurs sur ces points explicitement aux discussions entre Etats.

« Si les deux Etats veulent résoudre les problèmes de double imposition économique, ils doivent le faire par des négociations bilatérales »¹⁰.

¹⁰ Comité Fiscal de l'OCDE. Commentaire N°2. P.150

CHAPITRE 2

« Techniques d'élimination de la double imposition internationale »

De nombreux Etats appliquent à leurs résidents (ou, plus rarement, à leurs nationaux) un impôt établi sur la base de leur revenu mondial.

Compte tenu de la répartition conventionnelle des compétences entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence, ce dernier devra donc adopter des mesures permettant d'éviter la surcharge fiscale du contribuable, tout en conservant sa signification à l'imposition personnelle¹¹.

Deux méthodes proposées par la convention modèle de l'OCDE sont pratiquées par les Etats, pour remédier aux situations effectives de double imposition qui peuvent se créer.

Les dispositions relatives à ces méthodes, dites de l'exemption (art 23 A du modèle OCDE), et de l'imputation (art 23 B du modèle OCDE), viennent en fait compléter les règles gouvernant la répartition des compétences fiscales, édictées pour chaque catégorie de revenus.

Toutefois, il ne faut pas négliger une troisième méthode pratiquée à l'échelle internationale dite « imputation d'un crédit pour impôt fictif », et qui soulève des questions particulières.

✓ Section 1 : La méthode de l'exemption (ou de l'exonération)

L'article 23 A-1 de la convention modèle OCDE, vise le cas où un résident d'un Etat contractant (Etat A) perçoit un revenu ou possède une fortune dont la convention attribue l'imposition à l'autre Etat contractant (Etat B). En ce cas l'Etat A exonère de l'impôt ce revenu ou cette fortune.

Selon cette première méthode, c'est la matière imposable qui est exonérée de l'impôt.

¹¹ B. CASTAGNEDE, S. TOLEDANO. Op. Cit. P 90

de la résidence ne conduit pas nécessairement à une absence d'imposition dans cet Etat.

Elle signifie seulement que le lien personnel qui relie le contribuable à cet Etat est écarté au profit des liens réels afin que l'imposition soit établie par l'Etat sur le territoire duquel la matière imposable est établie ou dont elle provient, en d'autres termes par l'Etat de la source¹².

C'est donc dire que le résident d'un Etat est imposable dans cet Etat à raison de la matière imposable qui s'y trouve ; en revanche, il est exempté de l'impôt dans cet Etat à raison de la matière imposable d'origine étrangère ou située à l'étranger.

Il ne s'ensuit pas, pour autant que la matière imposable d'origine étrangère ou située à l'étranger soit totalement ignorée par les autorités fiscales de l'Etat de la résidence du contribuable. Si cela est bien le cas lorsque ce dernier pratique la méthode de l'exemption intégrale, cela n'est plus vrai si la méthode retenue est celle de l'exemption avec progressivité.

❖ Paragraphe 1 : L'exemption intégrale

L'exemption est dite intégrale lorsque, dans l'Etat de la résidence, la matière imposable d'origine étrangère ou établie à l'étranger demeure hors du champ d'application des dispositions qui régissent tant l'assiette de l'impôt que sa liquidation.

* Exemple :

Un contribuable dispose d'un revenu total de 150 000 qui provient, à hauteur de 100 000, d'une activité exercée dans l'Etat de sa résidence et, à hauteur de 50 000, d'une activité exercée dans un autre Etat désigné Etat de la source. Le tarif de l'impôt dans l'Etat de la résidence est de 35% pour 100 000 et de 40% pour 150 000. Il est uniformément fixé à 30% dans l'Etat de la source.

Si l'Etat de la résidence pratique l'exemption intégrale, la situation du contribuable se présente comme suit :

- Impôt acquitté dans l'Etat de la source :	50 000 x 30 %	= 15 000
- Impôt acquitté dans l'Etat de la résidence :	100 000 x 35 %	= 35 000
- Impôt total supporté par le contribuable :	15 000 + 35 000	= 50 000

¹ J.P. JARNEVIC. Op. Cit. P 17

de d'exemption intégrale réside dans sa simplicité

La matière imposable exemptée est totalement écartée pour la détermination de l'impôt dû dans l'Etat de la résidence.

❖ Paragraphe 2 : L'exemption avec progressivité

L'exemption est dite avec progressivité (ou avec taux effectif) dans le cas où l'Etat de résidence, s'il n'impose pas les revenus relevant de la seule compétence fiscale de l'Etat de la source, tient compte de leur existence dans la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus non exemptés.

Cette variante est appropriée à la mise en œuvre des impôts progressifs sur le revenu, auxquels elle conserve une pleine signification.

Telle disposition a pour but d'éviter de donner au contribuable un avantage fiscal par rapport aux contribuables dont tout le revenu ou la fortune se trouvent dans un seul Etat.¹³

En pratique, l'impôt est d'abord calculé sur la base des revenus d'ensemble (revenu mondial), incluant les revenus exemptés de source étrangère, suivant le barème progressif de droit commun.

Puis, le montant d'impôt effectivement dû est calculé en appliquant à l'impôt théorique, dégagé du premier calcul, le rapport existant entre les revenus non exemptés et l'ensemble des revenus.

* Exemple:

On reprend les mêmes données de l'exemple précédent sauf que dans ce cas, l'Etat de la résidence pratique l'exemption avec progressivité.

Ainsi, la situation du contribuable n'est plus la même.

- Impôt acquitté dans l'Etat de la source :

$$50\,000 \times 30\% = 15\,000$$

- Détermination de l'impôt acquitté dans l'Etat de la résidence :

- Calcul de la base d'imposition :

$$100\,000 + 50\,000 = 150\,000$$

- Calcul de l'impôt théorique sur cette base (suivant le barème progressif) :

$$150\,000 \times 40\% = 60\,000$$

- Calcul de l'impôt effectivement dû :

¹³ . L. CARTOU. Op. Cit P. 137

000) = 40 000

Impôt total supporté par le contribuable :

15 000 + 40 000 = 55 000

❖ Paragraphe 3 : Evaluation générale

La méthode d'exemption intégrale est simple, mais cette simplicité peut être génératrice d'effets pervers qui conduisent, bien souvent à lui préférer la méthode d'exemption avec progressivité.

D'une part, chaque fois que dans l'Etat de la résidence, la matière imposable est assujettie selon un barème progressif, comme cela est généralement le cas pour l'imposition des revenus perçus par les personnes physiques et pour l'imposition de la fortune, la progressivité est mise en échec par la méthode de l'exemption intégrale.

En effet, la progressivité a pour objet d'imposer le contribuable à un taux qui augmente lorsque la base d'imposition augmente.

Elle n'a donc de sens qu'à la condition que le tarif de l'impôt soit appliqué à une base globale ; à défaut, le taux d'imposition est d'autant moins élevé que la matière imposable exemptée est importante.

D'autre part, l'exemption accordée par l'Etat de la résidence est susceptible de se traduire, pour le contribuable, par un dégrèvement supérieur à l'impôt qu'il a supporté dans l'Etat de la source.

L'Etat de la résidence abandonne, en effet, non seulement l'impôt correspondant à la matière imposable en provenance de l'Etat de la source, mais aussi, le cas échéant, la différence entre l'impôt calculé sur la base du taux applicable à la totalité de la matière imposable dont le contribuable a effectivement disposé (40% dans l'exemple qui précède) et l'impôt calculé à partir du taux applicable à la base d'imposition retenue (35% dans le même exemple)

Aussi, la méthode de l'exemption intégrale n'est-elle guère retenue que dans le cas où l'impôt est appliqué selon un barème proportionnel.

L'exonération consentie n'a alors, aucun effet sur le taux effectif de l'impôt puisque celui-ci demeure constant, quelque soit l'importance de la base imposable.

En revanche, elle est généralement écartée au profit de l'exemption avec progressivité lorsque le barème est progressif.

Cette méthode est qu'elle permet, en effet, de frapper la base imposable dont le contribuable a disposé, que celle-ci soit d'origine étrangère - c'est à dire exonérée-ou d'origine nationale.

Cette méthode garantit une progressivité effective, alors même que la base d'imposition n'est que partielle¹⁴.

✓ Section 2 : La méthode de l'imputation

La double imposition existe dès lors qu'il y a répétition du prélèvement fiscal et que la triple identité d'impôt, de matière imposable et de contribuable est caractérisée. Mais elle ne se traduit pas nécessairement par une surcharge fiscale pour le contribuable.

Ses effets peuvent, au contraire, être corrigés : il suffit pour cela que l'un des Etats concernés tienne compte de la liquidation de l'impôt qu'il perçoit, de l'impôt qui a été acquitté par le même contribuable sur la même matière imposable dans d'autres Etats et en autorise l'imputation.

En effet, selon l'article 23 B de la convention modèle OCDE, pour éviter la double imposition, l'Etat A déduit de l'impôt qu'il applique à son résident l'impôt payé par celui-ci dans l'autre Etat contractant (Etat B).

Ainsi, c'est, selon cette deuxième méthode, l'impôt payé dans l'Etat B qui est imputé (c'est à dire déduit) sur l'impôt globalement calculé dans l'Etat A.

La raison d'être de cette imputation doit être recherchée dans la nécessité de ne pas pénaliser les contribuables qui font l'objet d'une double imposition, sauf à compromettre les relations économiques internationales¹⁵.

Il convient d'observer que cette double imposition résulte de la volonté d'un Etat, inspirée par des motifs variables selon l'impôt en cause, d'assujettir les contribuables résidents ou établis sur son territoire sur une base globale comprenant la matière imposable d'origine nationale ainsi que celle provenant de l'étranger.

Cela explique que l'imputation est accordée par l'Etat de la résidence et qu'elle a pour objet de permettre, pour le calcul de l'impôt dû dans cet Etat, la déduction de l'impôt supporté dans l'Etat de la source.

Cette imputation peut être effectuée selon deux méthodes dont les effets ne sont identiques ni pour l'Etat qui l'autorise, ni pour le contribuable qui en bénéficie.

¹⁴ J.P. JARNEVIC. Op. Cit. P 19

¹⁵ J.P. JARNEVIC. Op. Cit. P 23

on (intégrale et ordinaire) ont un point commun : la déduction autorisée dans l'Etat de la résidence n'est jamais supérieure au montant de l'impôt supporté dans l'Etat de la source; mais elles présentent une différence fondamentale tenant à leurs effets.

❖ Paragraphe 1 : L'imputation intégrale

L'imputation autorisée est dite intégrale lorsque l'Etat de la résidence reconnaît au contribuable une déduction dont le montant est égal au montant total de l'impôt effectivement acquitté dans l'Etat de la source à raison de la même matière imposable.

* Exemple :

Un contribuable dispose d'un revenu total de 150 000 provenant, à concurrence de 100 000, de l'Etat de sa résidence et, à concurrence de 50 000, d'un autre Etat désigné Etat de la source.

Le taux de l'impôt est de 25% dans l'Etat de la résidence et de 30% dans l'Etat de la source.

Si l'Etat de la résidence autorise l'imputation intégrale, la situation du contribuable se présente comme suit :

- Impôt acquitté dans l'Etat de la source :

$$50\ 000 \times 30\% = 15\ 000$$

- Impôt exigible dans l'Etat de la résidence :

$$150\ 000 \times 25\% = 37\ 500$$

- Imputation autorisée dans l'Etat de la résidence :

(elle est égale au montant de l'impôt acquitté dans l'Etat de la source) = 15 000

- Impôt dû dans l'Etat de la résidence :

$$37\ 500 - 15\ 000 = 22\ 500$$

La méthode de l'imputation intégrale a l'avantage de la simplicité : la déduction que le contribuable peut pratiquer dans l'Etat de la résidence est toujours égale au montant de l'impôt qu'il a acquitté dans l'Etat de la source, quelque soit le montant de celui-ci.

La charge fiscale globale qu'il supporte est, de ce fait, égale à celle qu'il aurait supportée s'il avait été imposé uniquement dans l'Etat de la résidence.

grale supprime donc les effets négatifs dus à l'existence

Mais le lien absolu ainsi établi entre l'imputation autorisée et le prélèvement antérieur n'est pas justifié lorsque le taux de l'impôt applicable dans l'Etat de la source est supérieur à celui qui est en vigueur dans l'Etat de la résidence.

Dans ce cas, les effets de l'imputation vont au delà de l'objet qui lui est assigné, à savoir l'élimination de la double imposition.

Dans l'exemple donné précédemment, si le taux de l'impôt est, respectivement de 30% dans l'Etat de la résidence et de 40% dans l'Etat de la source, la méthode de l'imputation intégrale se traduit ainsi :

- Impôt supporté dans l'Etat de la source :

$$50\ 000 \times 40\% = 20\ 000$$

- Impôt total exigible dans l'Etat de la résidence :

$$150\ 000 \times 30\% = 45\ 000$$

- Impôt exigible dans l'Etat de la résidence à raison du revenu provenant de l'Etat de la source :

$$50\ 000 \times 30\% = 15\ 000$$

La méthode de l'imputation intégrale conduit alors à autoriser l'imputation du montant de l'impôt supporté dans l'Etat de la source (20000) alors que l'élimination de la double imposition n'exige que la restitution d'une somme, au plus, égale à l'impôt que perçoit l'Etat de la résidence (15 000).

La méthode de l'imputation intégrale a donc pour effet de ramener le niveau de l'impôt dans l'Etat de la source au niveau pratiqué dans l'Etat de la résidence et, ainsi, de transférer du contribuable à l'Etat de sa résidence, la charge de la différence de pression fiscale entre les deux Etats¹⁶. Or ce n'est manifestement pas l'objet de la méthode de l'imputation.

Pour éviter cet effet pervers, il suffit alors de limiter la déduction autorisée dans l'Etat de la résidence au montant de l'impôt que ce dernier perçoit à raison de la matière imposable provenant d'un autre Etat.

Tel est l'objet de la méthode de l'imputation ordinaire qui se révèle, par la même, plus adéquate que la méthode d'imputation intégrale.

¹⁶ J.P. JARNEVIC. Op. Cit. P24

ordinaire

Dans l'imputation ordinaire ou limitée, le crédit d'impôt dont bénéficie le contribuable dans l'Etat de sa résidence ne peut excéder la fraction de son propre impôt correspondant au revenu imposable trouvant sa source dans l'autre Etat.

Cette variante cherche d'une part, à éviter d'accorder au contribuable un avantage fiscal par rapport aux contribuables soumis à l'impôt dans le seul Etat de résidence; et d'autre part à limiter, pour l'Etat de résidence, le risque de perte de recettes afférent à la fixation, par l'Etat de la source, d'un taux élevé de prélèvement¹⁷.

Mais, elle peut laisser substituer des éléments de double imposition, dans la mesure où l'impôt prélevé par l'Etat de la source s'avère supérieur, à raison des règles d'assiette (impôt sur le revenu brut), ou de taux, mises en œuvre, à celui appliqué par l'Etat de résidence (généralement appliqué à un revenu net, suivant des taux qui peuvent varier en fonction de l'importance des revenus du contribuable).

Retenue par la plupart des conventions conclues par l'Algérie, la méthode de l'imputation ordinaire ou partielle repose sur les principes suivants¹⁸.

* L'imputation d'un impôt étranger sur l'impôt algérien n'est possible que sur le fondement d'une convention fiscale.

* Les revenus provenant d'Etats non liés à l'Algérie par une convention ne donnent pas lieu à une imputation. Ils sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre de la catégorie « autres revenus » ; et ceci, sauf le cas où ils ont subi un impôt, de même nature, dans le pays de la source.

L'imputation, lorsqu'elle est admise, doit être faite sur un impôt algérien dans la base duquel les revenus étrangers sont compris.

Il en résulte qu'aucun crédit ne peut être utilisé au titre d'une année ou d'un exercice donné, si le revenu auquel il se rattache n'est pas compris dans la base d'imposition établie au titre de la même année ou du même exercice ; autrement dit, les crédits d'impôt non utilisés sont perdus car ils ne sont ni reportables sur d'autres revenus, ni restituables.

La base à retenir pour calculer l'imputation est donnée par le revenu brut étranger, c'est à dire le revenu net effectivement perçu augmenté de la retenue à la source étrangère.

¹⁷ . B CASTAGNEDE ; S.TOLEDANO. Op. Cit. P 91

¹⁸ . H. AYADI. Droit fiscal international. CPU .2002. P 111

onné au montant de l'impôt algérien sur le revenu auquel

* **Exemple :**

Si on reprend les données de l'exemple précédent en supposant que l'Etat de résidence pratique cette fois l'imputation ordinaire ; la situation du contribuable subit donc certains changements :

- Impôt acquitté dans l'Etat de la source :

$$50\ 000 \times 30\% = 15\ 000$$

- Impôt exigible dans l'Etat de résidence :

$$150\ 000 \times 25\% = 37\ 500$$

- Imputation autorisée dans l'Etat de la résidence : (Elle est limitée au montant de l'impôt dû dans l'Etat de la résidence à raison du revenu provenant de l'Etat de la source)

$$50\ 000 \times 25\% = 12\ 500$$

- Impôt dû dans l'Etat de la résidence :

$$37\ 500 - 12\ 500 = 25\ 000$$

L'impôt dû selon cette méthode (25 000) est supérieur à celui du par la méthode précédente (22 500).

✓ **Section 3 : « La méthode de l'imputation fictive »**

La méthode de l'imputation, principalement utilisée en vue de l'élimination de la double imposition en matière de dividendes, d'intérêts, ou de redevances, peut offrir des inconvénients pour les Etats soucieux d'attirer, par des concessions fiscales, le capital ou la technique étrangers.

La réduction, à cette fin, des impositions prélevées à la source va se traduire alors par la diminution parallèle du crédit d'impôt accordé à l'investisseur par l'Etat de sa résidence.

Aucun effet d'incitation n'est finalement obtenu.

Le comité des affaires fiscales de l'OCDE a décrit cette situation ainsi :

« Dans certains cas, un Etat, particulièrement un pays en voie de développement, peut, pour des raisons particulières, accorder des avantages fiscaux à des industriels.

De même, un Etat peut exonérer de l'impôt certaines catégories de revenus, comme les pensions d'invalides de guerre.... Lorsque l'autre Etat applique la méthode de l'imputation, le bénéfice du dégrèvement peut se trouver perdu pour le contribuable dans la mesure où cet autre Etat ne déduit que le montant de l'impôt perçu par l'Etat de la source.

Le trésor de l'autre Etat obtient, du fait de ces dégrèvements, un avantage que l'on peut considérer comme n'étant pas prévu par la convention.

De son côté, l'investisseur ne profitera nullement de l'avantage qu'avait voulu consentir l'Etat en voie de développement.

Le sacrifice budgétaire consenti par le pays en voie de développement n'aura donc aucun effet pour les investisseurs étrangers.

Conséquence encore plus fâcheuse, c'est l'Etat développé qui bénéficiera de cette situation grâce à la réduction du crédit d'impôt.

On aboutit donc à un transfert de recettes du pays en voie de développement au trésor du pays développé ».

En plus clair, le sacrifice fiscal consenti par l'Etat de la source pour attirer les investisseurs étrangers aura pour seule contrepartie un accroissement de recettes pour l'Etat de la résidence.

Afin de conserver aux pays en développement le bénéfice des dispositions d'incitation fiscale à l'investissement ou aux transferts de technologie, qu'ils mettent en œuvre, un certain nombre de conventions fiscales conclues entre ces pays et des pays développés comportant des clauses dites de «crédit d'impôt fictif», en vertu des quelles le montant du crédit d'impôt accordé par l'Etat de la résidence est déterminé de manière forfaitaire, quelque soit le montant du prélèvement effectivement pratiqué par l'Etat de la source, voir même en l'absence de tout prélèvement à la source¹⁹.

¹⁹ . CASTAGNEDE, S. TOLEDANO. Op. Cit. P 92

donc définis comme étant une clause d'une convention fiscale en vertu de laquelle un Etat contractant autorise la déduction, dans le pays de résidence d'impôt qui n'a pas réellement été versé dans le pays de la source.

A. Portée Pratique :

La portée pratique des clauses de crédit d'impôt fictif est assez voisine ; on peut, cependant, distinguer.

* La clause de « matching crédit » : qui consiste à l'octroi d'un crédit d'impôt forfaitaire calculé à un taux plus élevé que le taux de droit commun effectivement en vigueur dans le pays de la source.

* la clause du « sparing crédit » : qui est l'octroi d'un crédit d'impôt fictif correspondant au montant de l'impôt qui aurait été dû dans le pays de la source, donc de l'impôt calculé au taux de droit commun, en l'absence de mesures d'encouragement à l'importation des capitaux, comportant une réduction voir une suppression de l'impôt local.

Dans les deux cas, le crédit d'impôt correspond, pour tout ou partie à un impôt fictif.

Ces clauses s'appliquent à des revenus distribués et non aux bénéfices réalisés par les sociétés.

Les revenus visés par ces clauses sont cependant définis (la plupart du temps), avec précision en vue d'éviter des fraudes ou des abus.

B. La pratique algérienne :

La plupart des conventions conclues par l'Algérie comportent une clause préservant les avantages fiscaux consentis à l'investisseur²⁰.

Dans cet esprit, l'article 7 de la convention algéro-allemande à titre d'exemple précise que :

« L'impôt qui a fait l'objet, pendant une période limitée, d'une exonération ou réduction dans l'un des Etats contractants, en vertu de la législation dudit Etat, est considéré comme s'il avait été acquitté et il doit être déduit dans l'autre Etat contractant de l'impôt qui aurait frappé les revenus si la dite exonération ou réduction n'avait pas été accordée »²¹.

²⁰ A l'exclusion, cependant, des conventions conclues avec la France, les Etats-Unis, le Sénégal, la Turquie et la Roumanie

²¹ Dans le même sens, voir les conventions conclues avec la Tunisie, le Danemark, l'Egypte, la Jordanie, les Emirats arabes, la Grèce, la Pologne, le Pakistan, Oman, Qatar, République tchèque, U M A

impôt fictif est accordé par référence à des textes précis
accordant des avantages fiscaux²². (Revue KPMG Algérie - N°2 Juillet 2009)

❖ Paragraphe 2 : Evaluation de la méthode

Tandis que le nouvel environnement mondial amène les pays à revoir leurs structures fiscales et les politiques sur lesquelles sont fondés leurs accords fiscaux, les pratiques en matière de crédit d'impôts fictifs font désormais l'objet d'une attention particulière.

Une nouvelle étude sur les crédits d'impôt fictif montre que ces dispositions peuvent offrir des possibilités importantes de planification et d'évasion fiscales aussi bien dans le pays de l'investisseur que dans le pays où l'investissement a lieu.

L'étude remet aussi en cause certaines des hypothèses de base sur lesquelles reposent en général les crédits d'impôt fictif.

Elle soutient qu'en encourageant le rapatriement des bénéficiaires, ces crédits d'impôt peuvent donner le résultat inverse de celui qui est recherché et encourager l'investisseur étranger à n'entreprendre que des projets à court terme.

En admettant cependant que certains pays continueront à obtenir des crédits d'impôt fictifs, l'étude recommande une série de « bonnes pratiques » pour la conception des clauses relatives à ces crédits d'impôts.

Les principes à appliquer dans ce domaine, tels que l'insertion dans la convention d'une clause « anti- abus » et la limitation dans le temps des crédits d'impôt fictif aideront les pays à mieux cibler les dispositions dans ce domaine et à réduire les risques d'abus.

Cette étude recommande en conclusion que les pays de l'OCDE envisagent de réserver le bénéfice des crédits d'impôt fictif aux pays dont le niveau de développement économique est nettement moins élevé que le leur et que les critères économiques utilisés pour déterminer si les pays remplissent les conditions requises soient objectifs.

²² Conventions conclues avec l'Angleterre, la Canada, l'Espagne.

Conclusion de la première partie

Le droit fiscal international a connu essentiellement deux aspects de double imposition internationale : la double imposition juridique et la double imposition économique.

Les doubles impositions juridiques qui résultent du fait pour un même contribuable d'être imposé au titre d'un même revenu par plus d'un Etat, c'est la notion de résidence qui est appelée à être définie.

Les doubles impositions économiques sont définies par le comité fiscal de l'OCDE comme étant la situation dans laquelle deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu.

Cette double imposition présente un caractère d'inégalité et constitue également un frein important au développement des échanges entre pays²³.

Ainsi, par l'application de certaines techniques, les Etats ont voulu la diminuer ou la faire disparaître.

Eviter la double imposition c'est transférer exclusivement le droit d'imposer à l'Etat source ou à l'Etat résidence (méthode de l'exonération) ou encore partager le droit d'imposer entre les deux Etats (méthode de l'imputation).

Dans la méthode de l'exonération, l'Etat de résidence du contribuable (ou de source) renonce à imposer les revenus pour lesquels la convention réserve le droit d'imposition à l'Etat de la source (ou de résidence).

La méthode comporte cependant deux variantes : dans l'exemption intégrale, l'Etat de résidence, non seulement n'impose pas les revenus concernés, mais encore ne prend pas en compte leur existence dans le calcul de l'impôt dû au titre des revenus non exemptés, tandis que dans l'exemption avec progressivité, l'Etat de résidence, s'il n'impose pas les revenus relevant de la seule compétence fiscale de l'Etat de la source, tient compte de leur existence dans la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus non exemptés.

²³ . Opportunités d'arbitrage fiscal et politique de rapatriement des flux financiers des firmes multinationales

l'imputation consiste à autoriser les deux Etats à percevoir un impôt sur les revenus considérés mais en permettant au contribuable de l'Etat de résidence de déduire un crédit d'impôt représentatif de l'impôt payé dans l'Etat source.

Les modalités sont variables selon qu'il s'agit d'une imputation intégrale, d'une imputation ordinaire ou d'une imputation selon un mécanisme de crédit pour impôt fictif.

L'imputation intégrale permet de déduire la totalité de l'impôt payé dans l'Etat source de l'impôt dû, l'imputation partielle limite le crédit d'impôt accordé dans l'Etat de résidence au montant de l'impôt dû dans cet Etat sur les revenus concernés et l'imputation d'un crédit pour impôt fictif permet au contribuable de bénéficier d'un crédit d'impôt même s'il n'y a aucun impôt prélevé dans l'Etat source ou de bénéficier d'un crédit d'impôt supérieur au taux de droit commun.

A ce niveau, et après avoir examiné d'une part les différents aspects de la double imposition internationale et d'autre part, les différentes techniques pratiquées pour remédier aux situations effectives de double imposition internationale qui peuvent se créer, il serait opportun d'étudier la mise en œuvre de la prévention de ce phénomène fiscal.

En d'autres termes, il s'agit d'analyser les mesures ou les dispositions prises par les Etats (en particulier l'Algérie) pour faire face à ce problème fiscal à caractère international.

Deuxième Partie

**" La Mise en Oeuvre de la Prévention
de la Double Imposition Internationale "**

Introduction

Les doubles impositions internationales portent atteinte à la justice fiscale, et constituent des entraves au développement des échanges économiques.

C'est en fait à travers la recherche de leur élimination qu'ont été forgés les premiers instruments spécifiques du droit fiscal international.

La prévention des phénomènes de double imposition ne serait en fait procéder que d'un ajustement précis des souverainetés fiscales, impliquant la suppression des conflits de règles de source, ou de résidence, ainsi qu'une répartition non pénalisante du droit d'imposition.

Les Etats ont tôt compris qu'un tel ajustement ne pouvait être obtenu que par la négociation d'accords internationaux.

Ainsi, les situations fiscales susceptibles de relever simultanément de la compétence de plusieurs Etats peuvent être réglées soit de manière unilatérale, par la législation interne des Etats concernés, soit de manière conventionnelle, par accord bilatéral ou multilatéral conclu entre ces derniers²⁴.

L'Algérie s'inscrit de son côté dans cette démarche à deux composantes:

- En effet, on relève, dans la législation fiscale nationale une série de dispositions ou mesures permettant de lutter même partiellement contre le phénomène de double imposition.
- De même, l'Algérie dispose d'un réseau de conventions fiscales qui est relativement important, dans le but de résoudre plus efficacement ce problème de double imposition.

²⁴ J. P. JARNEVIC Op. Cit. P.24

HAPITRE 1

« Les Mesures Unilatérales Contre la Double Imposition »

La voie interne présente bien des avantages pour l'Etat, en raison de sa souplesse et de son efficacité. Elle se révèle, en effet, d'un maniement facile puisque le contenu des solutions à adopter n'est pas subordonné à l'accord de toutes les parties concernées; il dépend de la seule appréciation souveraine de l'autorité compétente au plan interne.

Elle est également efficace car les intérêts des autres Etats concernés ne sont ni représentés ni, à fortiori, retenus.

Seuls sont pris en compte les intérêts de l'Etat qui légifère. Ces avantages pour l'Etat n'excluent pas que les intérêts des contribuables soient sauvegardés. Il suffit, que l'autorité interne compétente s'efforce soit d'éliminer le phénomène des doubles impositions, soit d'en supprimer les effets.

Les règles fiscales appliquées par l'Algérie aux activités ou situations de caractère international ne suffisent pas, dès lors, à définir le statut fiscal d'un opérateur international. Mais elles en constituent un élément nécessaire chaque fois que cet opérateur se trouve placé dans le champ de compétence de la juridiction fiscale algérienne.

Celle-ci est délimitée, d'abord par les règles de territorialité fixées par le législateur, de manière spécifique pour chaque impôt, ensuite par les prescriptions des conventions fiscales auxquelles l'Algérie est partie.

Il en résulte une certaine flexibilité de la législation fiscale algérienne, dont on étudiera les contours en ce qui concerne l'imposition des revenus et des bénéficiaires, où résident les principales difficultés intéressant le statut fiscal des opérateurs internationaux.

✓ Section 1 : « La Législation Fiscale Algérienne en Matière d'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques »

Les règles de territorialité et les conditions d'imposition des personnes physiques résultent pour l'essentiel des articles 3 et 4 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.

Par territorialité de l'impôt sur le revenu, on entend l'ensemble des règles de droit interne qui régissent l'imposition des résidents ayant des revenus de source étrangère et des non résidents qui disposent de revenus de source algérienne; étant précisé que les règles de droit interne s'appliquent, sous réserve des dispositions des conventions fiscales internationales.

L'expression " sous réserve" signifie, qu'en cas de contradiction entre une règle de droit interne et une disposition figurant dans une convention, cette dernière doit prévaloir. En revanche, en l'absence de conventions internationales, le droit interne doit prévaloir.

Cela étant, le principe de base est que le champ d'application de l'impôt sur le revenu est différent selon que les personnes sont ou non domiciliés en Algérie.

❖ Paragraphe 1 : Le Statut Fiscal des Contribuables Domiciliés en Algérie

Le domicile représente un point fondamental de l'application de l'impôt. Il commande non seulement l'assujettissement à l'impôt, mais également la détermination des bases d'imposition.

En effet, le champ d'application de l'impôt sur le revenu des personnes physiques est déterminé par référence aux seules notions de domicile (ou résidence) ou de source de revenu; la nationalité du contribuable est sans effet sur l'imposition.

A. Les critères du domicile fiscal en Algérie:

L'expression domicile fiscal est utilisée en général en droit interne alors que celle de résidence est réservée au droit conventionnel. Toutefois, pour des raisons de commodité, les termes domicile et résidence pourront être utilisés indifféremment.

Ainsi, le législateur algérien, pour définir le domicile fiscal, a utilisé l'expression " résidence habituelle".

Il précise en effet, que — sous réserve des conventions internationales et accords particuliers (accord sur le transport aérien international,...), l'impôt sur le revenu est dû au premier Janvier de chaque année par toute personne physique ayant en Algérie une résidence habituelle sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés pendant l'année précédente."

L'article 3 du CIDTA retient trois critères pour déterminer la résidence habituelle: l'habitation principale, le séjour principal en Algérie et l'exercice d'une activité professionnelle en Algérie.

1. Disposition d'une habitation principale:

Il s'agit des personnes qui disposent en Algérie d'une habitation principale à titre onéreux ou gratuit, en tant que propriétaires, locataires, usufruitiers ou en tant qu'occupants d'un logement mis gratuitement à leur disposition.

C'est le cas par exemple, d'une personne qui habite chez ses parents, ou occupe un logement de fonction mis à sa disposition par son employeur.

La notion d'habitation principale suppose la permanence de l'installation de la personne en algérie. Elle est indépendante du lieu et de la durée de séjour de la personne. Elle est satisfaite aussi bien dans le cas où l'intéressé a séjourné effectivement en Algérie (cas le plus fréquent) que dans celui où il dispose d'une habitation en Algérie sans y séjourner.

2. Séjour principal:

Il s'agit des personnes qui effectuent des séjours en Algérie pendant une période égale ou supérieure à 183 jours durant l'année civile de façon continue ou discontinue. L'imposition a lieu, même dans le cas où la personne ne dispose pas d'une habitation principale en Algérie.

L'appréciation de la durée de séjour s'effectue année par année; c'est ainsi qu'un contribuable qui séjourne en Algérie pendant une ou des périodes dont le total n'atteint pas 183 jours au cours d'une année civile n'est pas considéré comme ayant une résidence habituelle en Algérie au titre de cette année, alors même que son séjour se prolonge durant l'année suivante et que le total du séjour au titre des deux années dépasse 183 jours.

principal présente, cependant, un caractère subsidiaire et ne peut déterminer le domicile que lorsque le critère essentiel de l'habitation principale ne peut être retenu.

Par ailleurs, ce deuxième critère exige la réunion de deux conditions: l'existence d'un séjour en Algérie et son caractère principal.

Est réputé avoir un domicile fiscal en Algérie, la personne qui séjourne à titre principal en Algérie, c'est-à-dire plus de 183 jours, quel que soit le pays de la résidence de sa famille et le motif de ce séjour.

3. Cas particuliers des fonctionnaires et agents de l'Etat en service à l'étranger :

Sont considérés comme ayant une résidence habituelle en Algérie les fonctionnaires et agents de l'Etat exerçant leur fonction ou chargés de mission dans un pays étranger, dans la mesure où ils ne sont pas soumis, dans ce pays, à un impôt personnel frappant l'ensemble de leur revenu²⁵.

Cette dernière condition de résidence est opérante sous la double condition:

- Que les personnes aient la qualité d'agents de l'Etat algérien.

Il s'agit des personnels civils et militaires, fonctionnaires statutaires et employés de nationalité algérienne ou étrangère placés sous contrat de travail avec l'Etat algérien.

- Qu'elles ne soient pas soumises à un impôt frappant l'ensemble de leurs revenus dans le pays où elles sont détachées. Cette deuxième condition se trouve remplie, si ces personnes sont exonérées de l'impôt sur le revenu ou sont imposées sur une partie de leurs revenus dans le pays où elles exercent.

Ces personnes sont, par conséquent, considérées comme fiscalement domiciliées ou résidentes en Algérie lorsqu'elles ne peuvent pas apporter la preuve qu'elles ont été soumises à l'étranger à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs rémunérations qui seraient imposables en Algérie.

²⁵ L'article 3 § 3 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées

Contribuables domiciliés:

1. Principe de base:

Les personnes domiciliées en Algérie sont soumises à une obligation fiscale illimitée: c'est-à-dire que les personnes qui disposent d'une résidence habituelle en Algérie et les fonctionnaires et agents de l'Etat exerçant leur fonction dans un pays étranger sont assujetties à l'impôt sur le revenu dans les conditions du droit commun, à raison de l'ensemble de leurs revenus, que ceux-ci soient de source algérienne ou étrangère (revenu mondial).

Les revenus réalisés à l'étranger sont imposables, même s'ils n'ont pas été transférés en Algérie.

Le fait d'encaisser un revenu à l'étranger et de ne pas le rapatrier est sans importance sur l'obligation fiscale des bénéficiaires.

2. Cas d'exception:

L'imposition des revenus de source étrangère est, néanmoins limitée aux seuls revenus qui n'ont pas été soumis au paiement de l'impôt dans le pays d'origine du revenu et sous réserve des dispositions des différentes conventions de non double imposition conclues par l'Algérie avec les autres pays.

Cette disposition présente à elle-même une tendance de la loi fiscale algérienne à prévenir les cas de double imposition internationale.

Toutefois, les bénéficiaires de ces revenus doivent présenter les justifications nécessaires relatives à leur soumission à l'impôt dans le pays d'origine.

❖ Paragraphe 2 : Le Statut Fiscal des Contribuables Domiciliés hors d'Algérie

Il s'agit des personnes qui ne peuvent être considérées comme domiciliées en Algérie, en vertu des règles posées par l'article 3 du code des Impôts directs et taxes assimilées.

Il peut également s'agir de personnes qui seraient domiciliées en Algérie au sens du droit interne algérien, mais qui perdent cette qualité en vertu des conventions fiscales internationales.

Malgré le fait qu'habituellement, désormais le principal critère d'assujettissement à l'impôt sur le revenu en Algérie, les personnes non domiciliées peuvent cependant s'y trouver soumises sur la base d'un autre critère: la situation en Algérie de la source de leurs revenus.

A. Notion de revenu de source algérienne:

L'article 93-2, 93-3 du CIDTA énumère les revenus de source algérienne en retenant deux critères généraux:

1. Localisation en Algérie des biens, des droits ou de l'activité génératrice du revenu.
2. Domicile ou établissement en Algérie du débiteur des revenus.

Rentrent dans la première catégorie, les revenus d'immeubles ou d'exploitations sises en Algérie.

Rentrent dans la deuxième catégorie, les pensions et rentes viagères dont le débiteur réside ou établi en Algérie ainsi que les rémunérations au titre des droits d'auteurs, de concessions ou d'usage d'un brevet, licence, marque de fabrique...

B. L'obligation fiscale des contribuables non domiciliés :

L'article 94 du CIDTA précise que les personnes domiciliées hors d'Algérie, mais y possédant une ou plusieurs habitations, sont passibles de l'impôt sur le revenu global, alors même qu'elles ne disposeraient pas de revenus de sources algérienne.

L'impôt dû par ces personnes est, en ce cas, établi sur une base forfaitaire, égale à cinq (05) fois la valeur locative de cette ou de ces habitations. Dans le cas où le contribuable n'a pas disposé de l'habitation que pendant une partie de l'année d'imposition, les revenus dont l'imposition est entraînée par l'établissement du domicile en Algérie ne sont comptés que du jour de cet établissement.²⁶

L'impôt dû est calculé par application des règles du droit commun.

❖ Paragraphe 3 : Règles applicables aux transferts de domicile

Les transferts de domicile peuvent soulever un problème de double imposition, puisque le contribuable ainsi jugé se trouve pour une même période (année fiscale) considéré comme

²⁶ CIDTA, Article 96.

s. Donc, il y a une possibilité d'être soumis à deux législations fiscales différentes.

Ainsi, la loi interne algérienne a essayé de résoudre ce conflit à travers la mise en place de certaines mesures régissant ces situations.

C'est essentiellement des règles prévues par les articles 96 et 97 du CIDTA, qui mettent l'accent sur deux cas possibles:

A. Transfert de domicile en Algérie:

Le contribuable précédemment résident à l'étranger qui établit son domicile en Algérie en cours de la même année n'est imposable à raison de l'ensemble de ses revenus qu'à partir de la date de son établissement en Algérie²⁷.

S'il n'était pas imposable en Algérie avant d'y établir son domicile, ce contribuable doit être imposé d'après l'ensemble des revenus de source algérienne ou non qu'il a réalisés ou dont il eu la disposition depuis la date de son arrivée en Algérie.

Si au contraire, le contribuable disposait de revenus de source algérienne avant d'établir son domicile en Algérie, sa base d'imposition doit inclure, outre l'ensemble des revenus acquis depuis la date de son arrivée, le total des revenus de source algérienne dont il a disposé jusqu'à cette date (au cours de l'année d'imposition).

B. Transfert de domicile à l'étranger:

En cas de transfert de domicile hors de l'Algérie, le contribuable qui n'est pas passible de l'impôt sur le revenu postérieurement à ce transfert est imposé, au titre de l'année du changement de domicile, sur une base comprenant ²⁸

- Les revenus dont il dispose réalisés ou perçus jusqu'à la date de son départ;
- Les revenus qu'il a acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son départ.

Toutefois, le contribuable passible de l'impôt sur le revenu postérieurement au transfert de son domicile à l'étranger est imposable:

²⁷ L'article 96 du code des Impôts Directs et Taxes Assimilées

²⁸ L'article 97-1 du code des Impôts Directs et Taxes Assimilées

au transfert, sur la base déterminée comme indiqué ci-

dessus,

- Pour la période postérieure au transfert, sur la base des revenus de source algérienne dont il a eu la disposition ou qu'il a réalisés au cours de cette période.

La législation qui lui est applicable est celle en vigueur au premier janvier de l'année de son départ.

✓ **Section 2 : « La Législation Fiscale Algérienne en Matière d'Impôt sur les bénéfiques des sociétés »**

Selon l'article 137 du CIDTA, " les bénéfiques passibles de l'impôt sur les sociétés sont ceux réalisés dans le cadre d'établissements situés en Algérie, et ceux dont l'imposition est attribuée à l'Algérie par une convention fiscale de non double imposition".

La délimitation de la juridiction fiscale algérienne en matière d'impôt sur les bénéfiques des sociétés varie ainsi suivant que les situations contributives sont ou non concernées par une convention fiscale internationale.

En l'absence de convention, elle s'exerce à l'égard des seuls " bénéfiques réalisés dans le cadre d'établissements situés en Algérie". On regarde ordinairement cette formule comme l'expression du "principe de territorialité" gouvernant le champ d'application de l'impôt sur les bénéfiques des sociétés.

Elle est en fait d'une portée plus complexe:

- A l'égard des activités en Algérie des sociétés ayant leur siège à l'étranger, cette formule définit une règle de source et d'imposabilité, subordonnant l'assujettissement à l'impôt des bénéfiques des sociétés étrangères à la condition que leurs activités en Algérie soient constitutives "d'établissement situé" dans notre pays.

- A l'égard des activités à l'étranger des sociétés ayant leur siège en Algérie, la même formule exprime en effet une conception territoriale de la juridiction fiscale algérienne en matière d'impôt sur les bénéfiques des sociétés, en limitant le champ d'application de l'impôt aux seuls bénéfiques réalisés dans les établissements situés en Algérie de ces entreprises.

dont le siège est situé hors de l'Algérie

En l'absence de convention fiscale, une société étrangère est assujettie à l'impôt sur les bénéfices des sociétés au titre des bénéfices imputables à un "établissement exploité (situé) en Algérie".

A. Notion d'établissement exploité en Algérie:

Dans le silence de la loi et en l'absence de décisions jurisprudentielles en la matière en Algérie, on est conduit, pour expliciter la notion d'établissement exploité en Algérie, à faire appel à la jurisprudence française dans ce domaine.

Ainsi, en transposant les solutions françaises, l'exercice habituel d'une activité commerciale en Algérie peut s'effectuer selon trois modalités:

1. Dans le cadre d'un établissement autonome:

L'établissement est un organisme professionnel, industriel ou commercial dont l'installation présente un certain caractère de permanence et qui possède une autonomie propre : (Un siège de direction d'une entreprise, d'une usine ou d'un atelier de fabrication, d'un bureau ou comptoir d'achat ou de vente, d'une succursale, d'une mine, d'une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles et, d'une façon générale, de toute installation fixe ou une entreprise exerçant tout ou partie de son activité).

2. Par l'intermédiaire d'un représentant dépendant:

Sans posséder en Algérie d'établissement, il s'agit d'effectuer des opérations par l'intermédiaire de représentants n'ayant pas de personnalité professionnelle distincte.

Si les représentants bénéficient d'un statut professionnel indépendant (commissionnaires, courtiers ...), l'entreprise qui réalise des opérations par leur entremise dans un pays étranger est considérée comme n'exerçant personnellement aucune activité dans ce pays.

de personnalité professionnelle indépendante, ils sont des préposés, l'entreprise est considérée comme exerçant directement et personnellement dans le pays concerné une activité commerciale imposable.

3. Dans le cadre d'un cycle commercial complet:

En l'absence de tout établissement ou représentant qualifié, on s'intéresse à la réalisation des opérations formant un cycle complet d'opérations détachables.

Le cycle complet d'opérations est une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales, dirigées dans un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent²⁹.

L'exemple traditionnel est celui des opérations d'achat de marchandises suivies de leur revente, des opérations d'extraction, de transformation ou de lotissement de terrains.

B. Imposition des personnes morales non établies et non résidentes en Algérie:

Le législateur algérien a choisi le terme « d'entreprises étrangères n'ayant pas une installation professionnelle permanente » pour désigner la catégorie d'entreprises non résidentes et non établies en Algérie. Ces dernières sont soumises au régime de la retenue à la source.

On distingue deux types d'entreprises non établies en Algérie ; il y a ceux qui exercent une activité temporaire en Algérie, et ceux qui réalisent à partir de l'étranger des opérations taxables en Algérie.

1. Les entreprises qui exercent une activité temporaire en Algérie :

Les différentes obligations incombant à ces entreprises peuvent être présentées comme suit :

* Souscription de la déclaration d'existence :

Les entreprises non établies en Algérie sont tenues de souscrire une déclaration d'existence³⁰ dans un délai de 30 jours à compter de la date du début d'activité.³¹

²⁹ P.J. Douvier. Fiscalité internationale, 20 études de dossiers, Paris. Litec 1996. P.115

³⁰ Voir Annexe.

Obligations déclaratives :

- Remise d'une copie du contrat :

Les entreprises qui exercent une activité temporaire en Algérie doivent, dans le mois qui suit la signature du contrat, remettre une copie de ce contrat au service de gestion de la DGE. Ainsi que, tout avenant ou modification au contrat principal, et ceci, dans les dix (10) jours de son établissement.

- Déclaration annuelle :

Les entreprises non établies en Algérie sont tenues de souscrire une déclaration annuelle,³² avant le premier Avril³³ de l'année suivant celle de la conclusion du contrat.

* Obligations comptables³⁴ :

Les entreprises non établies en Algérie doivent tenir un livre aux pages cotées et paraphées par le service, sur le quel, 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. Ainsi que, l'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 personnels, de loyers de toute nature et d'assistance technique.

2. Les entreprises réalisant à partir de l'étranger des opérations taxables en Algérie :

* Ces entreprises, ainsi que celles dont l'intervention est limitée à la présence en Algérie d'experts, qui ne séjournent pas plus de 183 jours dans une période quelconque de douze mois, sont dispensées des obligations déclaratives et comptables, ainsi que la souscription de la déclaration d'existence.

* Le législateur algérien a choisi la retenue à la source comme mode d'imposition des entreprises non résidentes et non établies en Algérie.

³¹ Circulaire N°1, op, cit- p 15.

³² Voir Annexe.

³³ Article 162 du CIDTA.

³⁴ Articles 161 et 162 du CIDTA.³⁴

❖ Paragraphe 2 : Entreprises dont le siège est situé en Algérie

Les revenus des entreprises algériennes rattachables à des établissements exploités (ou situés) hors de l'Algérie, peuvent provenir soit d'une exploitation directe, lorsque l'implantation à l'étranger est réalisée par l'intermédiaire d'une succursale ou agence, soit d'une exploitation indirecte, lorsqu'il y a création dans le pays d'accueil d'une société dotée d'une personnalité juridique distincte³⁵.

Dans l'un et l'autre cas, et 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'impôt sur les sociétés.

³⁵ H. AYADI. Droit Fiscale international. C P U 2001. P.216

CHAPITRE 2

« L'Élimination Conventiennelle des Doubles Impositions »

Les conventions de non double imposition (CDI) sont des accords bilatéraux qui se sont multipliés en même temps que se développaient les relations économiques internationales.

Leur objectif est principalement fiscal et les CDI ne doivent pas être confondues avec les accords (bi- ou multilatéraux) qui ne comportent qu'accessoirement des dispositions fiscales (Ex: le GATT).

Les conditions d'application des CDI relèvent des juridictions nationales dont la jurisprudence permet d'apporter diverses précisions sur leur contenu.

C'est au XIX^e siècle que sont apparues les premières conventions fiscales dont l'objet était d'éliminer les doubles impositions et d'instituer une assistance entre les Etats signataires. Mais elles se sont surtout développées depuis la Première Guerre mondiale.

L'élimination conventionnelle des doubles impositions a donc pris une grande extension. C'est qu'elle répond à des nécessités évidentes qui l'on fait généralement se rattacher aux deux notions habituelles : l'équité fiscale et la neutralité économique.³⁶

Les besoins d'équité fiscale sont évidents car la double imposition pourrait aller jusqu'à la confiscation du revenu en cause (alors que la double non imposition entraînerait l'exonération pour un contribuable plus habile dans les deux pays, celui de la source et celui de la résidence).

La nécessité de la neutralité économique n'est pas moins impérieuse.

En effet, la double imposition entrave les échanges internationaux de biens, de capitaux, de services. Elle peut créer aussi des discriminations entre entreprises et fausser les conditions de la concurrence internationale.

Or, ces entraves ne peuvent pas être compatibles avec l'internationalisation croissante de la production et des échanges.

³⁶L. CARTOU, Op. Cit, P. 108

Tout l'effort des Etats, depuis la Seconde Guerre mondiale a tendu à libéraliser les échanges internationaux par divers moyens: convertibilité des monnaies, libération des échanges par l'OCDE, le GATT, la CEE.

Il ne serait donc pas admissible que des obstacles soient rétablis par des moyens fiscaux. L'élimination des doubles impositions doit donc être un élément important de la liberté économique.

✓ **Section 1 : « Les modèles de convention de non double imposition »**

Les modèles de convention de double imposition ont été élaborés dans le cadre de la société des nations (S.D.N), d'abord, de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (O.C.D.E), ensuite.

❖ **Paragraphe 1 : Les Travaux de la S.D.N**

Les premiers travaux tendant à faciliter l'élimination de la double imposition par voie conventionnelle ont été entrepris dès 1921. Ils ont conduit à l'établissement des premiers modèles de convention en 1928 et ont débouché sur les modèles de convention de Mexico (1943) et de Londres (1946).

Si ces différents modèles ont inspiré la pratique de nombreux Etats pendant une dizaine d'années, ils n'ont, cependant, jamais bénéficié d'une adhésion totale et unanime³⁷

Ce sont ces limites qui ont conduit l'OCDE à reprendre la question.

❖ **Paragraphe 2 : Les Travaux de l'O.C.D.E**

L'O.C.D.E s'est attachée, à la fois à développer le réseau des conventions fiscales entre ses membres (Pays développés) et à harmoniser leur contenu selon des principes et des méthodes uniformes.

³⁷ J.P. JARNEVIC, Op. Cit, P 71

Elle a pris pour base des travaux de la SDN et les adaptant au nouveau contexte international, proposant successivement: en 1963, un modèle de convention contre la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, révisé en 1977; en 1966, un modèle de convention applicable aux droits de succession; puis en 1981, un modèle de convention concernant l'assistance administrative en matière de recouvrement des créances fiscales.

Les conventions modèles de l'OCDE, cependant, sont des instruments plutôt appropriés à l'ajustement des juridictions fiscales d'Etats disposant des courants d'échanges relativement équilibrés.

L'organisation des nations unies s'est préoccupée du problème particulier posé par les relations fiscales entre pays en développement et pays développés.

Un groupe spécial d'experts, constitué en 1968 pour conduire la réflexion en ce domaine, a élaboré à son tour un modèle de convention contre les doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et sur la fortune, adopté en 1979.

Le modèle de l'ONU apporte au dispositif élaboré par l'OCDE les correctifs permettant aux pays en développement, récepteurs de capitaux et de technique étrangers, d'accéder plus largement à la faculté d'imposer les revenus trouvant leur source sur leur territoire.

La plupart des conventions en vigueur sont largement inspirées de la convention modèle de l'OCDE³⁸, quelques-unes des conventions récemment conclues entre pays industrialisés et pays en développement se réfèrent nettement au modèle de l'ONU.

✓ **Section 2 : « La répartition conventionnelle des compétences fiscales »**

❖ **Paragraphe 1 : Les critères d'attribution du pouvoir d'imposition**

Empruntant la démarche préconisée par la convention modèle de l'OCDE, les conventions fiscales fondent l'ajustement des souverainetés fiscales sur l'identification de celui des Etats signataires auquel doit être reconnu le pouvoir d'imposition principal³⁹. Le critère retenu à cet effet est celui de la résidence du contribuable.

³⁸ . C'est le cas de la majorité des conventions conclues par l'Algérie.

³⁹ . B. CASTAGNE DE, S. TOLEDANO, Op. Cit. P 74

En l'absence de résidence, il y a lieu de reconnaître ceux des revenus du contribuable qui trouvent leur source dans l'autre Etat signataire, alors qualifié d'Etat de la source.

Quant aux bénéfices d'une entreprise ayant des activités internationales, la répartition des compétences fiscales entre les Etats liés par une convention de non double imposition est effectuée sur la base du critère de l'établissement stable.

A. La définition conventionnelle de la résidence:

Les conventions de non double imposition (selon le modèle OCDE) s'appliquent uniquement aux résidents des Etats contractants.

Ainsi, la résidence représente un des principaux critères de répartition des impôts entre les Etats signataires de la convention; cette notion de résidence doit donc être précisée.

En effet, selon la convention modèle de l'OCDE (Art4), la question de la résidence d'un contribuable doit être d'abord réglée par référence au droit interne des Etats en présence.

Est considérée comme un résident de l'un de ces Etats," 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 ⁴⁰.

Selon cette définition, il pourrait arriver qu'une personne soit résidente des deux Etats contractants simultanément, en ce cas, le modèle OCDE répartit l'impôt dans des conditions différentes, selon qu'il s'agit de personnes physiques ou de personnes morales.

En ce qui concerne les personnes physiques, elle énumère une série de critères subsidiaires, hiérarchisés. Ces critères sont, dans l'ordre qu'il convient de respecter dans leur utilisation:

- * Le foyer d'habitation permanent
- * Le centre des intérêts vitaux; (L'Etat avec lequel les liens personnels et économiques sont les plus étroits)
- * Le séjour habituel (ce critère est en général décisif).
- * La nationalité

Enfin, le commun accord des autorités compétentes des Etats contractants si aucun des critères précités ne suffit pas.

⁴⁰ . Article 4 de la convention modèle OCDE relative aux impôts sur les revenus

Pour les personnes morales, la convention modèle de l'OCDE ne retient qu'un seul critère de la résidence, c'est le siège de direction effective.

B. La notion d'établissement stable:

Le modèle OCDE définit un autre critère important de rattachement fiscal, propre à l'imposition des entreprises: l'établissement stable.

A la différence de la résidence, l'établissement stable fait l'objet d'une définition dans l'article 5 du modèle. Selon cet article, l'établissement stable désigne " une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité".

Cette définition générale est suivie d'une énumération se rapportant à des installations qui constituent ou qui ne constituent pas des établissements stables.

En premier lieu, l'article 5-2 prévoit une liste (non limitative) d'établissements stables: siège de direction, succursale, bureau, usine, atelier, mine, puits de pétrole ou de gaz, carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. A cette énumération il faut ajouter les chantiers de construction et de montage, à condition que leur durée dépasse une période fixée d'un commun accord entre les pays concernés lors de la négociation de la convention⁴¹.

En second lieu, l'article 5-4 établit une liste de ce qui ne constitue pas un établissement stable: l'usage d'installation aux seules fins de stockage, d'exposition, de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise, l'entrepôt des marchandises appartenant à l'entreprise et entreposées aux seules fins de stockages, exposition, livraison ou transformation par une autre entreprise....

Entre ces deux cas bien déterminés, existe une zone d'incertitude lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant agit dans l'autre Etat par personne interposée.

Lorsque cette personne est un courtier, un commissionnaire général de statut indépendant, agissant dans le cadre normal de ses activités, il n'a pas la qualité d'établissement stable: il constitue par lui-même une entreprise assujettie dans l'Etat où il exerce ses activités (Art 5-6).

Inversement, la personne autre qu'un agent de statut indépendant, visée à l'article 5-6 qui agit pour le compte de l'entreprise en disposant dans l'Etat contractant où elle est établie de

⁴¹ Dans les conventions conclues par l'Algérie, cette durée est différente d'une à autre: 1 mois (Libye), 3 mois (Canada, UMA), 183 jours (U S A), 6 mois (Corée du Sud, Egypte, Italie, Jordanie, Pays Bas, Roumanie, Turquie, ...).

pouvoir lui permettant de conclure des contrats et exerçant des pouvoirs habituellement, constitue un établissement stable.

Cette dernière disposition vise les agents dépendants de l'entreprise mais disposant de véritables pouvoirs.

Enfin, l'article 5-7 mentionnant le problème des filiales se borne à indiquer que l'établissement dans un Etat contractant d'une filiale d'une entreprise de l'autre Etat contractant ne suffit pas à donner à cette filiale le caractère d'un établissement stable.

❖ **Paragraphe 2 : L'attribution du pouvoir d'imposition**

Les droits d'imposition des divers éléments du revenu et de la fortune sont répartis par les conventions entre l'Etat de la résidence du contribuable et/ou l'Etat de la source de la matière imposable.

A. Les droits de l'Etat de la résidence:

La reconnaissance du droit d'imposition au profit de l'Etat de la résidence ne soulève pas de difficultés.

En effet, dans la plupart des Etats, les impôts sur le revenu et sur la fortune sont aujourd'hui établis sur une base globale et à taux progressif; or, seul l'Etat de la résidence est en mesure d'exercer cette compétence.

Aussi, le modèle de l'OCDE préconise un droit d'imposition exclusif au profit de l'Etat de la résidence du bénéficiaire pour certains revenus à savoir: les bénéfices des entreprises non imputables à un établissement stable (art7), bénéfices des entreprises de transport international (art8), les redevances (art12), les gains en capital autres que les plus values immobilières rattachables à un établissement stable (art13), les rémunérations des salariés en mission temporaire (art15), les pensions privées (art18), les sommes versées aux étudiants et stagiaires (art20).

Il est de même pour tous les revenus qui ne sont pas expressément visés par la convention, à l'exception de ceux rattachables à l'activité d'un établissement stable⁴².

⁴² . B. CASTAGND, S. TOLEDANO. Op. Cit. P 82

mais, il n'a pas été possible de retenir cette solution dans tous les cas malgré les avantages qu'elle présente pour les contribuables qui échappent, ainsi, à toute double imposition: les intérêts de l'Etat de la source s'y opposent.

C'est pourquoi, dans un souci de réalisme, le droit d'imposition est le plus souvent également reconnu à ce dernier.

B. Les droits de l'Etat de la source:

Si le principe de l'imposition du revenu et de la fortune dans l'Etat de la source a été admis au nom du pragmatisme, les considérations théoriques n'ont pas, pour autant, été

totalelment évacuées: les conventions s'efforcent, en effet, de tendre vers l'imposition unique dans l'Etat de la résidence en limitant les prérogatives de l'Etat de la source⁴³.

A cet égard, les éléments du revenu et de la fortune peuvent être classés en deux catégories: selon les cas, les droits d'imposition reconnus à l'Etat de la source sont absolus ou limités.

1. Le droit d'imposition intégrale:

C'est l'hypothèse où les intérêts de l'Etat de la source sont le mieux sauvegardés puisque les éléments du revenu et de fortune en cause y sont imposables sans limitation.

A l'appui de cette compétence, on peut faire valoir, outre le souci de réalisme, le lien très étroit qui relie les matières imposables concernées à l'Etat de la source⁴⁴.

Selon le modèle de l'OCDE, il s'agit, en effet, des revenus de biens immobiliers (art6), des bénéfices retirés d'un établissement stable (art7), des gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers (art13-1), et de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable (art13-2), des salaires perçus en contre partie d'une activité exercée pendant plus de six mois (art15), des tantièmes versés par une société résidente (art16), des revenus provenant d'activités artistiques ou sportives (art17), des pensions publiques (art19-2).

⁴³ J.P JARNEVIC. Op.cit. P 75

⁴⁴ . Idem 1.

Pour tous ces éléments du revenu, il y aura double imposition chaque fois qu'ils seront également assujettis dans l'Etat de la résidence: ce dernier devra alors en tenir compte lors de la liquidation de sa propre imposition en accordant un crédit correspondant à l'impôt supporté dans l'Etat de la source.

2. Le droit d'imposition limitée:

Le pouvoir d'imposition est partagé entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence en matière des revenus de capitaux mobiliers: les dividendes et les intérêts.

Si le principe de cette imposition obéit à des considérations pratiques évidentes, (la solution inverse n'aurait pas eu, pour des raisons politiques et financières, l'assentiment des Etats) sa limitation a été rendue possible par le fait que l'Etat de la source se voit également reconnaître le droit d'imposer les bénéfices réalisés par la société qui verse les intérêts et les dividendes⁴⁵.

La limitation du droit d'imposition au profit de l'Etat de la source se traduit par un plafonnement du taux d'imposition dans cet Etat qui varie selon qu'il s'agit de dividendes ou d'intérêts.

Le taux ne peut excéder 5% ou 15% du montant brut des dividendes selon que ces derniers sont versés à une société détenant au moins 25% du capital de la société distributrice à un autre bénéficiaire (art10-8).

Il est uniformément fixé à 10% du montant brut lorsqu'il s'agit d'intérêt (art10-2); ces taux ne sont pas fixes, ils varient d'une convention à une autre.

Là encore, l'imposition par l'Etat de la source est de nature à entraîner une double imposition si les dividendes et les intérêts sont également imposables dans l'Etat de la résidence.

Toutefois, cette répartition des compétences fiscales est différente entre la convention modèle OCDE et celle de l'ONU puisque cette dernière préconise généralement des solutions plus favorables aux intérêts financiers des pays en développement.

⁴⁵. J.P JARNEVIC. Op. Cit. P 76

✓ **Section 3: « Les garanties conventionnelles complémentaires et les limites des conventions de non double imposition »**

❖ **Paragraphe 1 : Les garanties conventionnelles complémentaires**

A. Les clauses de non discrimination:

La sauvegarde des intérêts des contribuables est d'autant mieux assurée que les conventions renferment généralement une clause de non discrimination qui s'inspire, là encore, des termes des modèles de l'OCDE.

C'est ainsi que l'article 24-1 du modèle de 1977 dispose:

" Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat 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 Etat qui se trouvent dans la même situation".

La portée de cet article est très générale: ils dérogent, en effet, aux principes qui gouvernent habituellement le champ d'application des dispositions conventionnelles.

D'une part, cet article prévoit expressément que le principe de non discrimination ainsi édicté concerne toutes les impositions, quelles que soient leurs natures et leurs dénominations, y compris celles qui ne sont pas visées par la convention.

D'autre part, la référence rare en droit conventionnel aux nationaux des Etats contractants rend le principe de non discrimination applicable aux personnes physiques ou morales qui peuvent se prévaloir de la nationalité de l'un de ces deux Etats.

Ainsi défini, le principe de non discrimination ne prohibe pas, cependant, l'existence, dans l'un des Etats, de traitements fiscaux différents selon la nationalité des contribuables; il exige seulement que les nationaux des Etats co-contractants ne soient pas pénalisés par cette différence de traitement.

Le principe de non discrimination permet alors à un contribuable de nationalité étrangère de faire échec à une disposition restrictive contenue dans la législation interne de l'un des Etats contractants.

B. La procédure amiable:

Le modèle OCDE de 1977 propose dans l'article 25 aux Etats une procédure amiable destinée à régler les litiges que l'application de la convention pourrait susciter.

Trois catégories de litiges sont prévues:

- Les litiges individuels soulevés par un contribuable: lorsqu'un résident d'un Etat contractant estime que les mesures prises (par l'un des Etats ou les deux) vont entraîner à sa charge un impôt non conforme à la convention (art25-1).
- Les difficultés d'interprétation ou d'application de la convention (art25-3)
- Les cas de double imposition non prévus (art25-3).

Il appartient aux autorités compétentes de régler ces différents litiges.

En premier lieu, ces autorités doivent par voie d'accord amiable résoudre les difficultés et dissiper les doutes relatifs aux difficultés d'application et d'interprétation, et aux cas imprévus de double imposition.

En second lieu, pour les litiges individuels, l'autorité compétente de l'Etat du résident peut en être saisie dans les trois ans ce délai peut varier d'une convention à une autre) qui suivent la première notification de la mesure qui a entraîné une imposition non conforme à la convention.

Cette autorité compétente doit apporter elle-même une solution satisfaisante, si elle n'y parvient pas, elle s'efforce de régler le litige en accord avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant.

Pour la solution amiable des litiges, l'article 25-4 du modèle OCDE indique sommairement les éléments d'une procédure : les deux autorités communiquent directement en vue de régler les litiges, des échanges de vues oraux peuvent avoir lieu au sein d'une commission composée de représentants des deux autorités compétentes.

❖ Paragraphe 2 : Les limites des conventions de non double imposition

L'application des mesures anti-évasion fiscale contenues dans l'article 209 B.1 du code général des impôts français a causé quelques problèmes entre l'administration fiscale française et celles des pays abritant les sociétés victimes des sanctions infligées par l'article visé précédemment.

les dispositions et le champ d'application de l'article 209 B.1 interviennent avec celles préconisées par les différentes conventions fiscales de double imposition ratifiées par la France.

En effet cet article constitue une dérogation au principe de territorialité de l'impôt consacré par la plupart des conventions de double imposition.

A. Contenu de l'article 209 B.1 :

L'article 209B.1 concrétise le dispositif fiscal employé par les autorités fiscales françaises pour combattre l'évasion fiscale et ce en imposant les sociétés françaises sur les bénéfices réalisés par leur filiales étrangères établies dans un pays à fiscalité privilégiée.

Cette disposition permet à l'administration française d'assujettir à l'impôt sur les sociétés, sous une cote séparée- sans compensation avec les résultats français..., les bénéfices que les personnes morales françaises soumises à l'impôt sur les sociétés génèrent à raison de leurs exploitations étrangères et au travers des filiales détenues, directement ou non, à concurrence d'au moins 10% (ou dont les titres ont un prix de revient d'au moins 230.000 Euros), si ces entités étrangères bénéficient d'un régime fiscal privilégié.

L'article 209 B date de 1980, il a subi deux modifications; la plus importante est celle de la loi de finances pour 1993.

La modification de 1993 a permis, en particulier, de clarifier la portée de la disposition au regard du régime fiscal privilégié.

La question se posait de déterminer le niveau auquel le régime fiscal devait être apprécié: le pays d'installation ou la filiale.

Dans sa rédaction antérieure, la stricte lecture du texte semblait permettre de soutenir que le régime privilégié visé était celui de l'Etat non celui de la filiale.

A ce titre, quasiment toutes les entités situées dans un Etat ayant signé une convention fiscale avec la France pouvaient être écartées du champ d'application de l'article 209 B.

Mais l'Administration de son côté considérait que le régime visé était celui de la filiale.

Cette discussion est désormais sans intérêt pratique car dorénavant seul le régime de l'entité étrangère est déterminant⁴⁶.

⁴⁶ . P.J. Douvier Op. Cit. P 84

B. Incompatibilité de l'article 209 B.1 avec les conventions de non double imposition:

Selon la hiérarchie des règles de droit, les conventions internationales en vigueur sont considérées supérieures aux règles de droit interne.

De ce fait et en cas de conflit entre une règle juridique du droit interne avec une disposition contenue dans une convention fiscale, c'est celle de la convention qui prévaut.

En effet, l'application de l'article 209 B.1 par l'administration fiscale française a fait l'objet de plusieurs actions en justice devant certains tribunaux (tribunal administratif, conseil d'Etat,..) dont l'issue était généralement favorable aux entreprises.

Ainsi, l'administration française prétend que les conventions fiscales ne font pas obstacle à l'application des dispositions de l'article 209 B.

Mais en droit conventionnel, une société étrangère est imposable en France à la condition qu'elle y dispose d'un établissement stable.

L'article 209 B du code général des impôts conduit à soumettre à l'impôt sur les sociétés des résultats générés par une entité étrangère, alors que cette dernière ne dispose pas d'un établissement stable en France. L'article 209 B serait, à ce titre, contraire aux dispositions des conventions.

Si l'article 209 B était compatible avec les conventions fiscales destinées à éliminer les doubles impositions, la question qui se pose est de savoir quelles raisons ont poussé l'administration française à négocier dans les protocoles aux récentes conventions fiscales⁴⁷ une clause prévoyant expressément l'application des dispositions de l'article 209 B du code général des impôts.

Telle action représente un aveu des doutes que l'administration française a elle-même en la matière.

Cependant pour combattre cette objection, l'Administration pourrait prétendre que la personne imposable n'est pas la société étrangère mais la société française, écartant ainsi une double imposition puisqu'il s'agit alors de deux sujets fiscaux et non d'une même personne: c'est du côté de la société française que l'impôt est prélevé.

⁴⁷ . Conventions : franco- mexicaine, franco- vénézuélienne, franco- américaine de 31 Août 1994, franco -japonaise de Mars 1995.

Cet argument ne doit pas être ignoré, mais il est à souhaiter qu'il ne puisse perdurer car, à la lecture du texte, sont visés les résultats de l'entité étrangère: ce sont eux qui sont passibles de l'impôt.

En tout état de cause, la seule possibilité de rendre applicable l'article 209 B est l'insertion d'une clause prévoyant expressément l'application des dispositions de cet article dans les conventions fiscales à négocier.

Effectivement, à travers la renégociation de centaines de conventions, La France a pu obtenir au cours des dernières années, le droit d'appliquer l'article 209 B.1 aux entités établies dans certains pays de la communauté européenne tels que l'Espagne et l'Autriche.

Ces réserves insérées dans les engagements internationaux de la France ont tendance à se généraliser.

Conclusion de la Deuxième partie

Les situations fiscales susceptibles de relever simultanément de la compétence de plusieurs Etats peuvent être réglées soit de manière unilatérale, par la législation interne des Etats concernés, soit de manière conventionnelle, par accord bilatéral ou multilatéral conclu entre ces derniers.

Les solutions unilatérales stipulent que les diverses législations fiscales renferment des dispositions unilatérales destinées à résoudre le problème du lieu d'imposition.

C'est ainsi, par exemple, que le code des impôts directs et taxes assimilées consacre le procédé de l'imposition dans l'Etat de la source en ce qui concerne les bénéfices réalisés par les entreprises relevant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou les revenus perçus par les personnes physiques fiscalement domiciliées hors de l'Algérie; en revanche, c'est le procédé de l'imposition dans l'Etat de la résidence qui est retenu pour les revenus perçus par les personnes physiques qui ont le statut de contribuables fiscalement domiciliés en Algérie.

Mais, cette approche unilatérale ne garantit pas que les intérêts des contribuables seront préservés dans tous les cas.

En effet, il faudrait pour cela que le choix du procédé de l'imposition dans l'Etat de la résidence soit complété par une disposition interne permettant l'imputation des impôts supportés dans l'Etat de la source sur la même matière imposable.

La solution unilatérale se trouve donc insuffisante pour résoudre le problème des doubles impositions internationales, et le recours à la solution conventionnelle se présente comme une nécessité.

Ainsi, la solution conventionnelle consiste à développer un réseau de conventions de non double imposition entre les Etats suivant les modèles de l'OCDE et celui de l'ONU.

Ces deux modèles ont présenté, d'une part, une répartition des compétences fiscales basée sur deux critères essentiels : la résidence et l'établissement stable et d'autre part, des garanties complémentaires en faveur des contribuables.

Toutefois, la démarche conventionnelle se trouve parfois en situation de conflit avec l'application de l'article 209 B du code général des impôts français à cause de l'émergence de la concurrence fiscale dommageable.

Conclusion Générale

Les doubles impositions internationales des revenus trouvent leur origine dans l'entière souveraineté fiscale des Etats qui ont chacun le droit d'imposer.

L'un, parce qu'il se considère comme l'Etat de résidence du bénéficiaire du revenu (Etat résidence), et l'autre parce qu'il estime que ce revenu trouve sa source sur son territoire (Etat source).

D'une manière générale, on peut définir deux types de doubles impositions :

Les doubles impositions juridiques qui résultent du fait pour un même contribuable d'être imposé au titre d'un même revenu par plus d'un Etat.

Les doubles impositions économiques sont définies par le comité fiscal de l'OCDE comme étant la situation dans laquelle deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu.

Cette double imposition présente un caractère d'inégalité et constitue également un frein important au développement des échanges entre pays.

Ainsi, par l'application de certaines techniques les Etats ont voulu la diminuer ou la faire disparaître.

Eviter la double imposition c'est transférer exclusivement le droit d'imposition à l'Etat source ou à l'Etat résidence (méthode de l'exonération) ou encore partager le droit d'imposer entre les deux Etats (méthode de l'imputation).

Dans la méthode de l'exonération, l'Etat de résidence du contribuable (ou de la source) renonce à imposer les revenus pour lesquels la convention réserve le droit d'imposition à l'Etat de la source (ou de résidence).

Toutefois, la méthode de l'imputation consiste à autoriser les deux Etats à percevoir un impôt sur les revenus considérés mais en permettant au contribuable de déduire l'impôt payé dans l'Etat source.

En plus de ces techniques d'élimination effective des doubles impositions, les Etats ont recours à deux chemins traditionnels à suivre pour se prévenir de ce problème des doubles impositions.

Le premier chemin consiste à tenter de régler unilatéralement le problème de la répartition internationale de l'impôt.

En effet, chaque Etat tel que l'Algérie peut utiliser la règle de la territorialité en définissant des critères clés comme « le domicile fiscal » pour les personnes physiques et « l'établissement exploité » pour les personnes morales.

A travers ces mesures unilatérales, l'Etat se trouve libre dans ses décisions fiscales, ce qui rend difficile de garantir les intérêts des contribuables dans certains cas.

Il est clair que la voie interne n'est pas, à elle seule, en mesure de régler efficacement la question, elle doit donc être complétée par la voie conventionnelle.

C'est l'objet du deuxième chemin, qui donne à chaque Etat la possibilité de recourir à des accords internationaux pour tenter d'éviter les doubles impositions.

La majorité des conventions conclues entre les Etats sont inspirées des modèles de l'OCDE et celui de l'ONU, qui donnent une répartition des compétences fiscales basée sur deux critères essentiels en fiscalité internationale: la résidence et l'établissement stable.

La répartition sus mentionnée donne l'avantage uniquement à l'Etat de résidence pour certains revenus alors que pour d'autres revenus, le pouvoir d'imposition est attribué à l'Etat de la source avec ou sans plafonnement.

Malgré que la démarche conventionnelle présente des garanties complémentaires en faveur des contribuables, elle se trouve dans certains cas en situation de conflit avec des législations internes comportant de plus en plus de mesures de lutte contre la fiscalité dommageable à l'instar de l'article 209 B du code général des impôts français.

Seules les conventions fiscales internationales en vigueur peuvent éviter les conséquences de l'application de ces mesures de lutte contre la fiscalité dommageable.

Il est clair que par ce comportement, les pays développés cherchent non seulement une contribution plus importante des entreprises résidentes des dits Etats ou des capitaux investis à partir de ces Etats, mais également pour limiter la délocalisation.

Néanmoins, les pays en développement sont sous la menace puissante pour la révision des conventions dans le sens inclus par les pays développés.

Finalement, il faut noter que cet aspect du mémoire invite d'être approfondi dans le cadre d'une étude plus ciblée.

Ouvrages :

Bernard Castagnède, précis de fiscalité internationale, puf, Paris, 2002 ;

Bernard castagnede, S.toledano, fiscalité internationale de l'entreprise, PUF, paris, 1987 ;

L .Cartou, Droit Fiscal International et Européen. Dalloz, Paris, 2005, p.2 ;

Bruno Martinet et Yves-Michel Marti, l'intelligence économique (comment donner de la valeur concurrentielle à l'information, éditions d'organisation, deuxième édition, 2001 ;

A.Jacquemin,C ,Parmentier , la double imposition économique des bénéfices des sociétés et les mesures d'allègement ,Louvain, 1968, p22 ;

J.P. Jarnevic, droit fiscal international, economica, Paris 1986 ;

J.P.Douvier, fiscalité internationale, 20 études de dossiers, Paris,1996, p115 ;

Roger Duccini, fiscalité des contrats internationaux, litec, paris, 1991, p64 ;

H.Ayadi, droit fiscal inetrnational, cpu 2002, p 111;



Cours :

Ahmed Sadoudi, cours de droit fiscal, IEDF, février 2005 ;

Yaich Abderaouf, cours de retenue à la source.

Sites Internet :

www.profiscal.com

Codes :

Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées; Version 2010.

Code Général des Impôts Français ;

Guides :

Guide investir en Algérie, Ministère Délégué à la Participation et à la Promotion de l'Investissement, Pricewaterhouse Coopers;

Guide investir en Algérie, KPMG, 2009, (disponible sur le site de KPMG).

Lois et règlements :

Circulaire N 01, MF/DGI/DLF/LF99, du 11/5/1999 ;

Comité fiscal de l'OCDE, commentaire N°2, p 150 ;

Commentaire O.C.D.E, N°01, 9150 ;

Loi de finances pour 2009 ;

Conseil des Impôts Français (J.O, Doc, adm, 1977, N°61, p 1834);