

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université d'Oran
Faculté de droit



**Les conventions internationales en
droit fiscal**

Pour l'obtention du diplôme de magistère en droit comparé des affaires

Mémoire présentée par :
Aïs Souhila

Sous la direction du professeur :
Yelles Chaouche Bachir

Membres du jury de soutenance :

Président :	Meliani Habib Fatih	professeur	université d'Oran
Rapporteur :	Yelles Chaouche Bachir	professeur	université d'Oran
Examineur :	Salah Mohamad	professeur	université d'Oran
Examineur :	Hamadi Farida	Maitre de Conférences "A"	université d'Oran

Année universitaire : 2010-2011

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" و عنده مفاتيح الغيب لا يعلمها إلا هو و يعلم ما في البر والبحر وما تسقط من ورقة إلا يعلمها و لا حبة في ظلمات الأرض و لا رطب و لا يابس إلا في كتاب مبين "

سورة الأنعام الآية 60

Remerciement

Je tiens à remercier mon encadreur et mon professeur à l'École Doctorale monsieur Yelles Chaouche Bachir pour tous ses sincères efforts qui ont conduit ce travail à voir la lumière. Je suis consciente que j'ai pris de longues heures de son temps, son soutien m'a encouragé en plus pour terminer ce travail. Je lui offre mes chaleureux remerciements.

DEDICACE

Je dédie ce travail à mon père qui m'a donné tous les moyens pour finir cette thèse, à ma mère qui a toujours prier dieu que ce que je désire se réalise, à tous les deux pour tous ce qu'ils m'ont donné, à mon frère Aziz qui m'a prodigué des conseils très importants, à Abdeslam, à mes sœurs Nadia, Fatima et ma petite sœur Ikram qui ont aimé voir l'accomplissement de ce travail sans oublier ma nièce Messrine et à tout mes professeurs.

Introduction

Titre I : L'émergence des problèmes de la fiscalité internationale

Chapitre 1 : L'identification des problèmes fiscaux internationaux

Section 1 : Les problèmes résultant du fait des Etats

Section 2 : Les problèmes résultant du fait des contribuables

Chapitre 2 : L'origine des problèmes fiscaux internationaux

Section 1 : La mondialisation de l'économie

Section 2 : La souveraineté fiscale

Titre II : La coopération fiscale internationale

Chapitre 1 : L'historique des conventions fiscales

Section 1 : L'émergence des conventions fiscales

Section 2 : Les travaux des organisations internationales

Chapitre 2 : Le cadre juridique des conventions fiscales

Section 1 : L'élaboration des conventions fiscales

Section 2 : La mise en œuvre des conventions fiscales

Titre III : Le contenu des conventions fiscales

Chapitre 1 : Les objectifs

Section 1 : L'élimination des doubles impositions et des discriminations

Section 2 : L'assistance administrative

Chapitre 2 : Les règles de qualifications et dénonciation

Section 1 : Les définitions et qualifications

Section 2 : Modification et dénonciation de la convention

Conclusion

Depuis le début des années quatre vingt, les structures de l'économie mondiale ont changé en profondeur. La révolution en cours dans l'économie mondiale marquée, d'une part, par l'internationalisation des échanges, la croissance de la production qui est assurée par de grandes entreprises multinationales¹, des investissements et des mouvements des biens et des personnes. D'autre part, par de nouvelles technologies qui ouvrent de nouveaux moyens de communication, comme l'internet qui ignore les signes traditionnels d'identification (nationalité, sexe...)².

Le développement économique dans le monde a contribué à l'évolution des relations fiscales internationales. Cela se traduit dans la coopération entre les Etats pour enrichir le droit fiscal international ; car ce dernier s'intéresse aux aspects internationaux de l'impôt³.

L'internationalisation des échanges et des activités exercées soit par des entreprises installées à l'étranger, soit par des personnes physiques qui sont liées par deux législations fiscales peut entraîner des cas de double imposition. Comme la personne (physique ou morale) qui est considérée comme résident d'un Etat peut être imposable également dans un autre Etat où elle y exerce une activité libérale ou commerciale⁴. Donc, en plus de l'imposition dans l'Etat de résidence, la personne sera imposée dans l'Etat de la source. Cette situation constitue une surcharge supportée par les contribuables ce qui les amène à recourir à des méthodes illégales pour éviter cette surcharge fiscale. Il s'agit effectivement d'une évasion fiscale ou de fraude fiscale internationale. Dans un sens plus général, l'évasion fiscale se rapproche de l'expression « fraude fiscale », mais dans un sens plus restreint chaque notion a sa propre définition.

L'Algérie qui a conclu un accord d'association avec l'Union Européen et se propose d'adhérer à l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC), tout en encourageant les

¹- CARTOU LOUIS, Droit fiscal international et européen, Dalloz, 2^{ème} éd, 1986, n°2, p. 2.

²- AYADI HABIB, Droit fiscal international, CPU, 2001, n°19, p. 13.

³- JARNEVIC JEAN-PIERRE, Droit fiscal international, Economica, 1985, p. 01.

⁴- LAMORLETTE THIERRY et RASSAT PATRICK, Stratégie fiscale internationale, 3^{ème} éd, 1993, p. 18.

échanges internationaux et en s'ouvrant à l'investissement étranger, connaît assurément des problèmes fiscaux de cette nature.

Les problèmes de double imposition, d'évasion fiscale, de fraude fiscale et de discrimination fiscale entre nationaux et étrangers entravent le développement des relations économiques internationales. Cela a incité les Etats à rechercher les solutions à ces problèmes. Les Etats se sont d'abord efforcés de réduire certains de ces problèmes par des mesures unilatérales. Pour éviter la double imposition internationale, ils exonèrent par exemple le revenu imposé dans un autre Etat⁵. Mais les dispositions internes ont une efficacité limitée en raison de leur caractère unilatéral, parce que chaque Etat agit sans concertation avec les autres Etats. Les Etats se dirigent donc, vers la conclusion de conventions fiscales. Quelle est la définition de la convention fiscale ? Quels sont les types de conventions existantes en matière fiscale ? Est ce que ces types de conventions règlent tous les problèmes de la fiscalité internationale ? Ces interrogations trouvent leur réponse dans les travaux des organisations internationales et les modèles établis par ces dernières.

La convention fiscale est un traité (la plupart du temps bilatéral) entre Etats. L'accord écrit traduit l'expression des volontés concordantes de ces Etats, en vue de produire des effets juridiques régis par le droit international. La fonction principale de cette convention est de partager le pouvoir d'imposition entre les Etats signataires dans les cas où les revenus ou les capitaux sont imposables à la fois dans les deux Etats. Les accords internationaux ont connu plusieurs appellations : traité, convention, pacte, protocole, etc. En dépit de la préférence d'utilisation de certaines appellations à autres dans certains cas, ces accords portent la même signification sur le plan juridique et sont soumis aux mêmes dispositions. En ce qui concerne les conventions fiscales, l'instrument fondamental destiné à constater les accords internationaux en matière fiscale, est le traité proprement dit⁶.

La pratique des conventions fiscales est ancienne. La première convention fiscale a été conclue entre la France et le Royaume de Belgique le 12 août 1843, elle traite de l'assistance administrative en matière de droits de succession⁷. Toutefois, le développement du réseau des conventions fiscales est plus récent, car il revient aux travaux des organisations internationales.

Dés 1921, la société des nations (S.D.N) avait suscité des travaux destinés à remédier aux problèmes posés par la double imposition internationale. Ces travaux, poursuivis après

⁵- AYADI HABIB, *op.cit.*, n°7, p. 3.

⁶- J.C.P, 1968, n°100, p. 23.

⁷- J.JARNEVIC, *op. cit.*, p. 69.

1929 par un comité fiscal permanent aboutirent à la rédaction des modèles de conventions fiscales bilatérales (modèles de Mexico en 1943, revus à Londres en 1946)⁸.

L'intervention de l'Organisation des Nations Unies (O.N.U) dans le domaine fiscal est effectuée par des « organes principaux » et des « organes auxiliaires ». Cette Organisation a formé une seule commission permanente, c'est la commission financière et fiscale qui est compétente pour toutes les questions financières et fiscales. En 1970, l'O.N.U. a entrepris la rédaction d'une convention modèle de double imposition entre les pays industrialisés et les pays en développement.

Les conventions fiscales se sont surtout développées depuis 1950 sous l'égide de l'Organisation européenne de coopération économique (O.E.C.E.), devenue en 1961, l'Organisation de coopération et de développement économique (O.C.D.E)⁹. Les travaux de cette organisation sur la fiscalité couvrent une large gamme d'activités : en plus des conventions fiscales, le commerce électronique, la fraude fiscale et les pratiques fiscales dommageables.

En 1963, le comité fiscal de l'O.C.D.E a établi un premier projet de convention tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune. Le comité, devenu en 1971 comité des affaires fiscales, il a révisé le projet de 1963, cette révision aboutit en 1977 à la rédaction d'un nouveau modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune. Il est donc nécessaire, pour nous de rechercher, les facteurs qui ont conduit l'O.C.D.E. à la révision du projet de convention de 1963 avant d'étudier l'impact du modèle de convention sur l'élaboration des conventions bilatérales par les Etats membres et non membres et de déterminer sa valeur obligatoire.

Au départ, moins de 15 pays membres de l'OCDE ont participé à la rédaction du premier projet. Depuis 1996 cette participation est ouverte aux pays non membres. Car ces pays utilisent ce modèle comme document de référence essentiel dans la conclusion de leurs conventions fiscales. Ce modèle a permis d'étendre le réseau de conventions fiscales. En 1955, il n'existait que 70 conventions entre les pays membres de cette organisation ; en 1977 ce nombre est passé à 179 pour atteindre 218 en 1992¹⁰. La révision du modèle de convention et de ses commentaires était devenue un processus continu. Depuis 1992 le modèle fait l'objet de révisions permanentes. Outre les modèles des conventions fiscales établis par les

⁸- MALHERBE JACQUES, Droit fiscal international, Larcier, 1994, p. 19.

⁹- Idem.

¹⁰- www.ecd.org

organisations internationales, les Etats-Unis ont développé leur propre traité modèle (1981). Les Pays-Bas ont fait de même¹¹.

Les conventions fiscales se sont donc développées et sont aujourd'hui conclues par plusieurs Etats, y compris l'Algérie, désireux de sécuriser les investisseurs susceptibles de venir s'implanter sur leur territoire. Cette sécurisation se manifeste dans la garantie offerte à l'investisseur pour que ses revenus ou bénéfices réalisés localement ne fassent pas l'objet d'une double taxation. Outre l'élimination des doubles impositions, ces conventions offrent également une certaine protection aux personnes qui sont liées par les deux Etats contractants, et plus particulièrement aux entreprises qui procèdent à des investissements. Elles visent également à instituer une collaboration et une assistance entre les administrations fiscales en ce qui concerne l'assiette ou le recouvrement.

L'Algérie, dispose d'un réseau conventionnel qui s'est développé depuis l'avènement de la réforme fiscale des années quatre vingt dix et la transition vers l'économie de marché.¹² La majorité des conventions conclues par l'Algérie s'inspirent du modèle de l'OCDE et de certaines dispositions du modèle de l'ONU, telles que les conventions conclues avec l'Autriche, Bahreïn, Belgique, Canada, Chine, France, Egypte, Liban, Maroc, Turquie, Tunisie, etc. Il existe 34 conventions fiscales conclues par l'Algérie et qui sont en vigueur. Le législateur algérien traite des conventions fiscales dans l'article 4 du code des impôts directs et taxes assimilées qui dispose : « *sont également passibles de l'impôt sur le revenu, les personnes de nationalité algérienne ou étrangère, ... dont l'imposition est attribuée à l'Algérie en vertu d'une convention fiscale conclue avec d'autres pays* ». Il en est ainsi dans l'article 156 du même code. Certaines dispositions insérées dans les conventions fiscales sont également insérées dans la législation algérienne telle que la clause de non discrimination dans l'article 14 de l'ordonnance n°01-03 relative au développement de l'investissement¹³. Le redressement d'un prix de transfert est prévu dans l'article 189 du code des impôts directs et taxes assimilées, et dans l'article 9 de la convention modèle de l'O.C.D.E. sous le titre « entreprises associées ». L'article 3 du code des impôts directs et taxes assimilées comporte la notion du domicile fiscal qui est définie par l'article 4 de la convention modèle.

¹¹ - J. MALHERBE, op.cit., p. 20.

¹² - Guide investir en Algérie, KPMG, éd 2008, pp. 242 et 243.

¹³ - L'article 14 de l'ordonnance n°01-03 relative au développement de l'investissement dispose : « *Les personnes physiques et morales étrangères reçoivent un traitement identique à celui des personnes physiques et morales algériennes, eu égard aux droits et obligations en relation avec l'investissement* », J.O.R.A. du 20 août 2001, n°47.

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale dans la loi de finances pour 2007¹⁴ qui a prévu plusieurs mesures renforçant l'administration fiscale en moyens juridiques et techniques pour lui permettre de réaliser ce but. Quelle est la valeur et la place des conventions fiscales dans la hiérarchie des normes ? Est-ce les conventions fiscales conclues par l'Algérie limitent l'application du droit interne ? Deux principes sont nécessaires pour répondre à ces interrogations ; il s'agit du principe de supériorité des conventions fiscales sur le droit interne et du principe de subsidiarité.

Les conventions fiscales présentent la particularité d'être des traités diplomatiques négociés non pas par des diplomates mais par des experts de l'administration fiscale et ce en raison du caractère technique de ces documents¹⁵. Ces conventions ne forment pas un bloc homogène. D'une part, il y a les conventions fiscales à objet particulier, d'autre part, les conventions fiscales générales dites de double imposition¹⁶. Les conventions fiscales à objet particulier concernent notamment l'assistance mutuelles entre Etats. Cette collaboration ou assistance entre les administrations fiscales des deux ou plusieurs Etats permet une application correcte des dispositions régissant l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts de chacun des Etats intéressés. L'assistance administrative¹⁷ revêt principalement deux formes : l'assistance à l'assiette (échange de renseignements) et l'assistance au recouvrement. Cette dernière assistance est moins pratiquée et plus contraignante pour l'Etat requis que l'assistance à l'assiette, car elle se heurte souvent à sa souveraineté fiscale. Par cette assistance, la créance fiscale de l'Etat requérant (qui demande l'assistance) est recouvrée par l'Etat requis conformément aux dispositions de sa législation applicables en matière de recouvrement de ces propres impôts¹⁸. Les contribuables de l'Etat demandeur de l'assistance peuvent avoir des biens partout dans le monde, ce qui rend la tâche des autorités fiscales plus difficile pour déterminer l'impôt dû par leurs contribuables. C'est pour cette raison qu'un nouvel article 27 sur l'assistance au recouvrement des impôts a été introduit dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE en 2003. Dans quelle mesure il appartient à l'Etat requis de fournir une assistance administrative à l'autre Etat ? Y a-t-il des limites à cette assistance ? Est

¹⁴-La loi de finances pour 2007 a annoncé certaines mesures pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscale comme : l'obligation de soumettre certains produits et marchandises exportés à un cahier de charge, l'imposition des transferts indirects de bénéfices entre les entreprises indépendantes, obligations pour les commissionnaires en douanes d'être munis d'un mandat établi ou dûment signé par l'importateur ou l'exportateur concerné. J.O.R.A. du 26 décembre 2006, n°85, p. 2.

¹⁵- BELAID NEGIB, L'étranger en droit fiscal, 2004, Institut Supérieur de Finances et de Fiscalité de Sousse.

¹⁶- P. JARNEVIC, op.cit., p.70.

¹⁷- Le principe d'assistance administrative est inscrit soit dans les conventions à objet particulier, soit dans les conventions dites de double imposition.

¹⁸-Article 27 de la convention modèle de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

ce que l'assistance comporte des avantages réciproques pour les deux Etats ? Faut-il prévoir une date limite à partir de laquelle une demande d'assistance ne peut plus être formulée ? Ces interrogations trouvent leur réponse dans le titre qui traite le contenu des conventions fiscales.

Les conventions fiscales les plus importantes sont celles dont l'objet est général, c'est-à-dire celles qui partagent le pouvoir d'imposition entre les Etats signataires dans les cas où des revenus ou capitaux sont imposables dans deux Etats à la fois. Ces conventions règlent les relations entre deux Etats pour tout ce qui concerne les impôts sur le revenu, la fortune, les droits de succession et de donation. Elles ne traitent ni des taxes sur le chiffre d'affaires, ni des droits indirects, car leur application est normalement limitée au seul territoire national. Ces conventions sont dites bilatérales car elles s'appliquent entre deux Etats signataires (l'Etat de résidence du contribuable et l'Etat de la source des revenus). Alors que cette convention est qualifiée de bilatérale, est-il possible pour plusieurs pays de participer à la conclusion d'une même convention fiscale ? Quelles sont les personnes concernées par l'application de la convention ? Quel est le genre de double imposition à éviter par la convention ? Quelles sont les méthodes utilisées pour ce but ? Comment les entreprises exerçant leurs activités dans deux Etats signataires doivent-ils être imposés ? La convention modèle règle l'application dans le temps, dans l'espace et quant aux personnes dans des articles précis. Elle détermine également les méthodes utilisées pour éviter la double imposition.

La conclusion des conventions fiscales, comme les traités internationaux, passe par plusieurs étapes, la négociation, la signature, la ratification et la publication. Quelles sont les procédures exigées pour réaliser ces phases ? L'incidence de non application de la convention par l'un des Etats contractant ? Quel est l'intérêt de la procédure amiable insérée dans les conventions fiscales ? Dans quelles mesures les deux Etats contractants doivent renoncer aux compétences qu'ils exercent en matière fiscale ? Ces conventions rendent-ils la fiscalité internationale plus équitable et plus facile à maîtriser ?

Pour répondre à toutes ces questions et à d'autres, l'étude de ce sujet comporte trois titres.

Le premier titre traite de l'émergence des problèmes de la fiscalité internationale, il englobe deux chapitres, le premier est relatif à l'identification des problèmes fiscaux internationaux qui sont de deux ordres : les uns résultant du fait des Etats, les autres du fait des contribuables. Le deuxième chapitre comporte l'origine des problèmes fiscaux internationaux, il s'agit de la mondialisation de l'économie et de la souveraineté fiscale.

Le deuxième titre concerne la coopération fiscale internationale qui englobe deux chapitres. Le premier traite l'historique de l'émergence des conventions fiscales et du rôle des organisations internationales. Le deuxième chapitre comporte le cadre juridique des conventions fiscales. Il traite de l'élaboration des conventions fiscales et de leur mise en œuvre.

Le troisième titre concerne le contenu des conventions fiscales et comporte deux chapitres. Dans le premier seront exposés les objectifs assignés aux conventions : l'élimination des doubles impositions et des discriminations fiscales et la réalisation d'une assistance administrative. Dans le second chapitre seront déterminées les règles de qualification, les définitions conventionnelles des contribuables et des revenus imposables ainsi que la dénonciation de la convention.

L'imposition hors des frontières d'un Etat figure dans l'application des principes de territorialité et de souveraineté. **Le principe de territorialité** en droit algérien (article 3 du code des impôts directs et taxes assimilées) énonce le fait que les personnes domiciliées en Algérie sont assujetties à l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus de source algérienne et étrangère. Tandis que les personnes non domiciliées sont assujetties à l'impôt pour leurs revenus de source algérienne. Cette imposition, pratiquée par plusieurs Etats, peut engendrer une double imposition juridique internationale. Contrairement à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les bénéfices des sociétés ne porte que sur les seuls bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées en Algérie. **Le principe de souveraineté** suppose qu'un lien existe entre le revenu et le pays qui applique son droit d'imposition. L'Etat ne peut imposer un revenu réalisé totalement dans un autre Etat. Cependant, en raison du mouvement des personnes, des biens et des capitaux l'Etat de la source ou de la résidence peut utiliser son droit d'imposition dans différents Etats.

Jusqu'au début du XX^{ème} siècle, les impôts directs avaient la nature d'impôts réels et non d'impôts personnels, c'est-à-dire l'Etat prend la matière imposable comme critère d'imposition sans tenir compte des critères personnels (la résidence et la nationalité). L'institution de l'impôt direct repose sur le critère réel et le critère personnel peut conduire à une double imposition. Cette dernière, constitue une surcharge supportée par les contribuables, ce qui les amène à recourir à des méthodes illégales pour réduire leur charge fiscale. Il s'agit effectivement d'une fuite devant l'impôt, qui peut revêtir deux formes : évasion et fraude fiscales internationales. Dans un sens plus large, l'évasion fiscale se rapproche de l'expression « fraude fiscale » et désigne l'adoption d'un comportement ayant uniquement pour objet de réduire la charge fiscale d'un contribuable. Partant du fait que ces problèmes entravent le développement des relations économiques internationales et que les législations internes à elles seules ne peuvent pas les enrayer. Les gouvernements doivent intensifier leur coopération et mettre en place des conventions fiscales permettant un traitement efficace des problèmes au niveau international. L'Organisation de coopération et

de développement économique (OCDE) intervient dans ce domaine et recommande à cet effet la conclusion de conventions fiscales bilatérales sur un modèle prédéfini.

Ce modèle n'est pas utilisé seulement par les pays membres de cette organisation ; il est utilisé également par des pays non membres comme base de négociation, d'application et d'interprétation des conventions préventives de double imposition. Quelle est la signification de problèmes fiscaux internationaux ? Quel est l'origine de ces problèmes ? Pour répondre à ces questions le premier titre comportera deux chapitres : le premier concerne l'identification des problèmes fiscaux internationaux, il traite des problèmes résultant du fait des Etats (section 1) et les problèmes résultant du fait des contribuables (section 2). Le deuxième chapitre concerne l'origine des problèmes fiscaux internationaux, il traite de la mondialisation de l'économie (section 1) et de la souveraineté fiscale (section2).

Chapitre 1

L'identification des problèmes fiscaux internationaux

Les problèmes de la fiscalité internationale sont multiples, dont certains résultent du fait des Etats et d'autres du fait des contribuables. Il s'agit essentiellement des problèmes de double imposition, de discrimination fiscale, d'évasion et de fraude fiscale internationale. La double imposition internationale (juridique ou économique) est un problème qui entrave les échanges économiques entre les pays. Ce problème constitue l'objet essentiel des conventions fiscales en ce qu'elles attribuent le droit d'imposition soit à l'Etat de résidence fiscale (ou domicile fiscal) du contribuable, soit à l'Etat où les revenus trouvent leur source, ou à ces deux Etats par la méthode d'imputation. En plus de ce problème, il y a le problème de discrimination fiscale. Toutes les conventions fiscales contiennent une disposition qui interdit toute discrimination fondée sur la nationalité en matière fiscale. C'est-à-dire les ressortissants d'un Etat contractant ne peuvent être traités moins favorablement que les nationaux de l'autre Etat.

Le développement des moyens de communication, l'utilisation de plus en plus de nouveaux modes de paiement (monnaie électronique), la mobilité de la base imposable, rend difficile la localisation des contribuables et la détermination de manière objective la matière imposable. Ce qui permet aux contribuables de se placer dans une situation de double non imposition, c'est-à-dire le contribuable ne paye l'impôt ni dans l'Etat de résidence ni dans l'Etat de la source, notamment lorsque les contribuables déplacent leurs patrimoines ou leurs capitaux d'un pays à un autre (le plus souvent vers un paradis fiscal). Une source importante d'évasion fiscale est la dissimulation des recettes, des activités économiques, des chiffres d'affaires réels à l'Etat par des citoyens et des entreprises afin de payer moins d'impôts au fisc. Les Etats s'efforcent de lutter contre ces problèmes par la voie de la coopération bilatérale ou multilatérale. C'est ainsi que nous nous proposons de traiter dans une première

section les problèmes résultant du fait des Etats et dans une seconde section les problèmes résultant du fait des contribuables.

Section 1 : Les problèmes résultant du fait des Etats

Il y a deux problèmes fiscaux qui résultent du fait des Etats lorsqu'ils instaurent un système fiscal sans tenir compte des autres systèmes fiscaux existants. Le premier est principal, il consiste dans la double imposition internationale, le second est subsidiaire, il concerne la discrimination fiscale. Ils représentent tous deux, les conséquences de la divergence entre les législations fiscales nationales¹⁹.

Sous section 1 : La double imposition internationale

L'étude de la double imposition internationale ne porte pas sur les doubles impositions qui peuvent se produire à l'intérieur d'un Etat qui est connue sous le nom de la **double imposition interne** et que la législation nationale suffit à prévenir²⁰. Elle ne comporte pas aussi les doubles impositions économiques, sauf si cette dernière a une extension internationale. Mais elle concerne la double imposition juridique. Pour comprendre la double imposition internationale, il faut d'abord traiter la notion de la double imposition interne.

1- La double imposition interne

C'est celle-ci existe dans le même pays, elle concerne la même matière imposable, le même contribuable et la même période d'imposition. C'est-à-dire, elle peut se produire entre deux ou plusieurs autorités fiscales d'un même pays²¹. Cette double imposition peut être créée par l'intention du législateur pour réaliser des objectifs économiques et sociales déterminés. Ou sans intention du législateur, il faut distinguer ici entre deux cas : l'Etat fédéral et l'Etat simple.

- **Le cas de l'Etat fédéral** : Comme le Canada et la Suisse, où les compétences fiscales sont réparties entre la fédération et les provinces. Dans ces Etats, les revenus sont soumis à l'impôt fédéral ainsi qu'à l'impôt des provinces ou territoires. Cette double imposition peut être évitée par un texte qui confère l'imposition à une autorité déterminée.

- **Le cas de l'Etat simple** : La double imposition peut résulter d'une interférence entre les compétences financières des autorités appartenant à un même pays. A titre d'exemple, une

¹⁹- L. CARTOU, op.cit., n°17, p. 20.

²⁰- Ibid, n°107, p. 117.

²¹-TIXIER GILBERT, Droit fiscal international. Que sais-je ? PUF, 1^{ère} éd, 1986, p. 04.

personne qui réside à Sidi Bel Abbés le lieu où elle détient une pharmacie, réside également à Oran ; les deux administrations fiscales de ces deux wilayas imposent le même revenu réalisé par cette personne. Donc par l'application de la loi fiscale nationale le problème sera résolu²².

2- L'émergence de la double imposition internationale

Elle a émergé au début du XXème siècle, auparavant les impôts directs avaient la nature d'impôts réels et non pas la nature d'impôts personnels (qui sont rattachés à la nationalité, la résidence...), c'est-à-dire la matière imposable trouve sa source sur le territoire de l'Etat d'imposition, comme par exemple : les impôts assis sur le revenu des immeubles bâtis ou non bâtis²³. La double imposition internationale sera envisagée aussi bien sous l'angle juridique qu'économique²⁴.

A) La double imposition juridique

La double imposition juridique apparaît lorsqu'une même matière imposable (revenu, fortune, succession...), imputable à un même contribuable au titre d'une même période, se trouve imposée par deux ou plusieurs législations fiscales nationales. Dans ce cas, la charge fiscale supportée par le contribuable est supérieure à celle qui résulterait d'une seule juridiction fiscale²⁵, c'est pour ça qu'elle est du point de vue des contribuables, une surcharge fiscale ; et du point de vue des pouvoirs publics, une concurrence entre deux ou plusieurs souverainetés fiscales dans l'imposition d'une même assiette. La double imposition juridique comporte quatre éléments :

1- Deux autorités fiscales différentes

Chaque Etat applique ses propres règles (en l'absence d'une convention fiscale internationale) puisqu'il jouit d'une souveraineté en matière fiscale qui conduit à l'adoption d'une législation de son choix.

Les Etats peuvent soumettre à leur impôt, des revenus ou bénéfices de source étrangère ce qui potentiellement, pose le problème de double imposition. Si un pays « A » impose tous les revenus réalisés sur son territoire et qu'un pays « B » impose tous les revenus dont disposent ses résidents, le contribuable résidant en « B » réalisant des revenus en « A » subira une double imposition.

²² -L'article 8 C.I.D.: « Si le contribuable possède plusieurs résidences en Algérie, il est assujetti à l'impôt au lieu où il est réputé posséder son principal établissement ».

²³- H. AYADI, op.cit., p. 02.

²⁴- Cette réparation est faite par la doctrine.

²⁵- H. AYADI, op.cit, n°05, pp. 02 et 03.

En Algérie, l'article 3 al 1 du code des impôts directs et taxes assimilées prévoit que « *les personnes qui ont en Algérie leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus* ». En vertu de ces dispositions, l'imposition du revenu se fonde sur le domicile fiscal sans tenir compte de la source de ces revenus.

Si la personne possède un domicile fiscal en Algérie et possède la nationalité d'un Etat qui prend comme critère d'imposition la nationalité du contribuable, ce contribuable sera imposé deux fois. Mais ce problème peut se produire aussi entre deux Etats dotés de **régimes fiscaux identiques**²⁶.

1^{er} cas : En matière d'impôt sur le revenu, si chaque Etat impose aussi bien ses résidents que les non résidents au titre de l'ensemble de leurs revenus, le contribuable non résident sera imposé deux fois : la première fois auprès de son Etat de résidence, la seconde auprès de l'Etat où il a réalisé ses revenus.

2^{ème} cas : Si chaque Etat prend comme critère d'imposition le domicile fiscal et les définitions données par chacun à ce même critère de rattachement sont différentes, le problème de double imposition se pose potentiellement. A titre d'exemple, le contribuable qui habite de temps à autre dans un pays "A", peut être considéré comme domicilié dans cet Etat par ses autorités fiscales, et comme domicilié dans un Etat "B" par les autorités fiscales de cet Etat puisqu'il exerce une activité professionnelle ; il pourrait dès lors être imposé comme domicilié deux fois.

2- L'identité d'impôt

La double imposition est une expression universellement admise, mais trop restrictive, car l'imposition peut être multiple. Pour l'existence de cette double ou multiple imposition internationale²⁷, il ne s'agit pas des impôts différents établis par chaque Etat, comme l'impôt sur le revenu dans un Etat "A", et l'impôt sur la succession dans un Etat "B", mais des impôts identiques soit portant le même nom, ou bien deux noms différents. A titre d'exemple l'impôt sur la fortune qui a connu des noms différents ; en Algérie il s'agit de l'impôt sur le patrimoine, en France c'est l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et en Suisse c'est l'impôt sur la fortune²⁸.

Le citoyen contribuable qui sort des frontières de son Etat d'origine pour venir résider ou travailler dans un autre pays, peut subir une double imposition. Cette double imposition

²⁶- L. CARTOU, op.cit., n°17, p. 20.

²⁷- G. TIXIER, op.cit., pp. 8, 9 et 10.

²⁸- Il n'existe pas des règles précises concernant la similitude des impôts. C'est à dire, il n'y a pas un critère pour apprécier cette similitude.

concerne à peu près tous les impôts²⁹, à l'exclusion de l'impôt sur la consommation, car celui-ci ne frappe le produit ou le service que dans l'Etat de consommation finale³⁰. Ainsi, les impositions devraient être de même nature dans le même pays, soit personnelles, soit réelles, sinon il n'y a pas une double imposition mais une superposition d'impôts³¹.

Il y a **imposition réelle**, lorsque l'Etat impose le bien détenu ou le revenu acquis dans son territoire, sans tenir compte du statut personnel du contribuable. On est en présence d'une **imposition personnelle**, lorsqu'une personne assujettie par un Etat à une imposition à raison d'un critère personnel (nationalité, domicile ou résidence).

Quant à la **superposition d'impôts** elle a lieu lorsque la même matière imposable d'un même contribuable est taxée deux ou plusieurs fois, par la même autorité fiscale d'un même pays pour la même période. A titre d'exemple, le contribuable qui possède la nationalité d'un Etat "A" paye l'impôt à raison de sa nationalité, puis paye l'impôt à raison de la source de ces revenus réalisé dans cet Etat (dans la même période). La France a connu la superposition d'impôts, elle a appliquée l'impôt cédulaire et l'impôt général dans l'imposition du revenu réalisé, jusqu'à la fusion de ces deux éléments à partir de 1960³².

3- L'identité de la matière imposable et de période d'imposition

Pour établir un impôt il faut d'abord déterminer la matière qui va Servir de base pour calculer cet impôt³³. Quand le contribuable réalise un revenu ou bénéfice, il a donc acquis une richesse imposable. Pour la réalisation de la double imposition, il faut l'existence d'une même matière imposable, soit les deux Etats imposent sur les bénéfices non commerciaux ou sur les revenus des exploitations agricoles, etc.

L'identité de la matière imposable peut être envisagée d'un point de vue économique, et non seulement du point de vue juridique tel est le cas d'une imposition successive du bénéfice des sociétés avant et après leurs distributions aux actionnaires.

L'identité de période d'imposition est un élément incontestable, car si le contribuable est imposé en deux temps différents il y aurait une répétition d'imposition et non double imposition comme l'imposition du chiffre d'affaires réalisés en 2006 et l'autre qui est réalisé en 2007.

²⁹- Le terme "prélèvement obligatoire" englobe l'impôt plus les taxes, les redevances, les cotisations.

³⁰-GROSCLAUDE JACQUES et MARCHESSOU PHILIPPE, Droit fiscal général, Dalloz, 2^{ème} édition 1999, p.04.

³¹- G. TIXIER, op.cit., p. 10.

³²-TROTABAS LOUIS, Finances Publiques, Dalloz, 2^{ème} éd, 1967, p. 525.

³³-Cette matière imposable peut être un revenu agricole, revenu foncier, bénéfices commerciaux et industriels, une fortune, etc.

B) La double imposition économique

Certains Etats (comme la France, l'Allemagne et la Belgique...) ont retenu la notion de la double imposition économique interne³⁴. Mais ce qui est important dans cette étude la double imposition économique qui a un caractère international.

1 – La définition de la double imposition économique internationale

Cette dernière existe lorsque deux personnes différentes sont chacune imposées au titre du même revenu par deux Etats. Tel est le cas d'une imposition des bénéfices des sociétés, une première fois lors de leur réalisation par une société résidente d'un Etat (**l'impôt sur les bénéfices** des sociétés et une seconde fois lors de leur distribution aux actionnaires bénéficiaires dans l'autre Etat (**l'impôt sur le revenu**)³⁵.

Ce phénomène existe ainsi lorsque deux personnes, une société dans un Etat "A" et sa succursale ou sa filiale dans un Etat "B" sont imposées chacune une fois, en "A" et en "B" pour le même revenu³⁶.

Dans la double imposition juridique le même contribuable est imposé deux fois, pour cette raison une partie de la doctrine estime que l'imposition des bénéfices avant et après leurs distributions aux actionnaires n'est pas constitutive de double imposition, puisque cette imposition successive est relative à deux personnes juridiquement distinctes et que la personnalité de la société est indépendante de la personnalité des actionnaires. Mais une autre partie de la doctrine estime que la distinction entre les deux contribuables successifs, société et actionnaire est purement formelle et que cette distinction n'est que le résultat d'une fiction juridique³⁷. Or, la source de ces bénéfices en réalité, est le capital social qui est constitué par les participations des associés. Et dans ce phénomène il y a une double imposition d'une façon économique, car la société est constituée d'un nombre d'associés et que les bénéfices de la société sont les mêmes distribués aux associés.

Les sociétés relevant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (l'IBS) se caractérisent par la double imposition des bénéfices, l'imposition des bénéfices lorsqu'ils sont réalisés et ensuite lorsqu'ils sont distribués aux associés, c'est-à-dire les bénéfices sont d'abord soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (I.B.S) au taux de 19% ou 25%³⁸, ils sont ensuite soumis à

³⁴- J.C.P.éd. dr.fis.int, n°18, p. 07.

³⁵-H. AYADI, op.cit., n° 157, pp. 106 et 107.

³⁶-DERUEL FRANÇOIT, DELAUZAINGHN CHRISTIAN, finances publiques, Droit fiscal, Dalloz, 11^{ème} éd, 2000, p. 220.

³⁷- G.TIXIER, op.cit., p. 09.

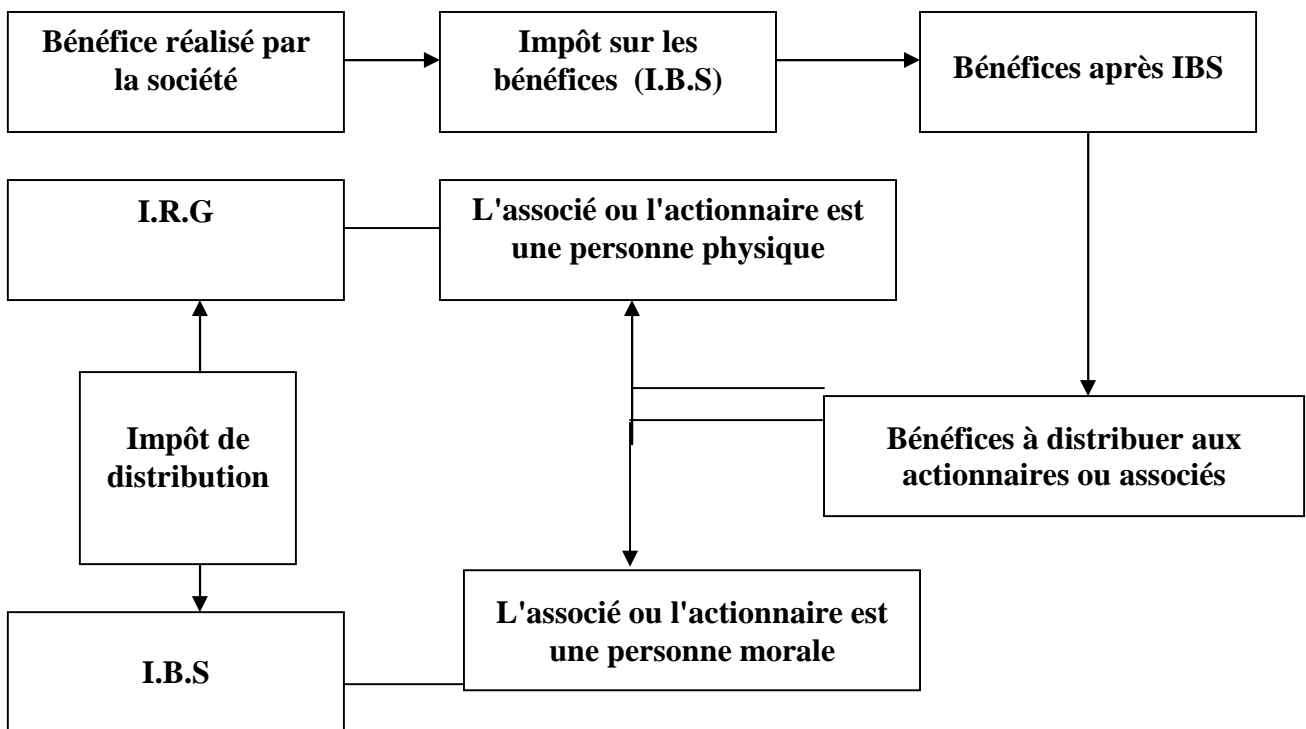
³⁸ Art 150 al.1 du C.I.D. modifié par l'ordonnance n°09-01 du 22 juillet 2009 portant loi de finances complémentaire pour 2009, J.O.R.A. du 26 juillet 2009, n°44, p.5. L'article 7 de cette loi prévoit que : « Les dispositions de l'article 150 du code des impôts directs et taxes assimilées sont modifiées, complétées et rédigées comme suit : « Art. 150- Le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est fixé à : 19% pour les activités de

l'I.R.G lorsqu'ils sont distribués sous forme de dividendes aux associés. Puisqu'ils constituent pour chacun deux un revenu imposable³⁹.

Dans les sociétés dites « de capitaux » comme les S.P.A les S.C.A et les S.A.R.L, les associés ne supportent les pertes qu'à concurrence de leurs apports⁴⁰. Donc si les résultats sont négatifs, il n'y a pas de remontée fiscale des déficits jusqu'aux associés, ceux-ci ne peuvent donc imputer sur leur revenu global une quote-part du déficit subi par la société⁴¹.

Les sociétés de personnes comme la S.N.C et S.C.S sont fiscalement transparentes (parce qu'elles ne présentent pas une entité véritablement autonome et distincte de leurs associés). Par conséquent, ce sont les associés qui sont personnellement soumis à l'impôt pour la part des bénéfices correspondants à leurs droits dans la société⁴², la société de personnes est privée de toute personnalité fiscale, les associés sont réputés détenir les actifs et passifs de la société au prorata de leurs droits sociaux⁴³. Donc les bénéfices des sociétés passibles de l'IBS supportent une double taxation résultant de la distinction faite par la loi entre : la réalisation de ces bénéfices et leur distribution effective aux actionnaires ou associés.

Le schéma ci-dessous démontre l'imposition des sociétés passibles de l'IBS :



production de biens, le bâtiment et les travaux public, ainsi que les activités touristiques...25%...les activités minières et d'hydrocarbures ».

³⁹- SALAH MOHAMED, Les sociétés commerciales, Edik, Tome1, 2005, n°13, pp. 11et12.

⁴⁰- Arts 564 al. 1, 592 al. 1, 715 ter al.1 C.com.

⁴¹- COZIAN MAURICE, Précis de fiscalité des entreprises, Litec, 6^{ème} éd, 1992, n°772, p. 290.

⁴²- SERLOOTEN PATRICK, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 2^{ème} éd, 2001, n° 529-530, pp. 359 et 360.

⁴³- H. AYADI, op.cit., n°476, p. 279.

2 - Le redressement d'un prix de transfert

La double imposition économique peut résulter également du redressement d'un prix de transfert. C'est-à-dire il y a une imposition du bénéfice, indirectement transféré, au lieu de son origine, s'ajoute le maintien de son imposition au lieu de sa réception. Ce redressement est opéré dans l'Etat où les bénéfices sont réalisés⁴⁴.

La question des prix de transfert est au cœur des vérifications de comptabilité des entreprises ayant une dimension internationale. L'administration doit s'assurer que le résultat déclaré par l'entreprise contrôlée correspond aux activités déployées sur le territoire national et que ses transactions sont effectuées sur la base d'un prix de marché afin d'éviter un transfert de bénéfices.

Le terme « transfert » (*signifie que des sommes d'argent sont sorties des comptes d'une société et sont entrées dans les comptes d'une autre société*⁴⁵) et ce transfert est indirect parce qu'il se réalise par des moyens comme la vente, l'achat, etc. La cause de ce transfert est que des sociétés dépendantes d'un même groupe ont une activité internationale, cherchent à transférer le maximum de bénéfices dans le pays où l'imposition est la plus faible. Selon la définition de l'OCDE, les prix de transfert sont « *les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* »⁴⁶. Mais la distribution de bénéfices réalisés par une société à une autre société, qui en est actionnaire, donne lieu à un transfert direct sous la forme d'un paiement du dividende.

Le législateur algérien a prévu dans l'article 189 al 1 du C.I.D. : « *Pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de l'Algérie, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors d'Algérie* ».

Lorsqu'un transfert indirect de bénéfices est constaté, l'article 189 al 1 du C.I.D prévoit le rattachement des sommes litigieuses⁴⁷ aux résultats accusés par la comptabilité et donc leur

⁴⁴- H. AYADI, op.cit., n°157, p. 107.

⁴⁵- MICHAUD PATRICK, Fiscalité internationale, Lavoisier, Tome 1, 1982, p. 64.

⁴⁶- Les prix de transfert, guide à l'usage des PME sur le site : <http://www.lexisnexis.fr/pdf/do/transfert.pdf>. Le bureau cf3 de la direction générale des impôts en France à Nantes son guide des prix de transfert à l'attention des PME publié fin 2006.

⁴⁷ - Le rattachement des sommes litigieuses : l'incorporation des bénéfices transférés dans les bénéfices déclarés par l'entreprise.

assujettissement à l'impôt. Et autorise par voie de conséquence l'administration à redresser les résultats déclarés par les entreprises algériennes qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de l'Algérie.

En France l'article 57 du code général des impôts prévoit la même situation. Ces deux textes sont conformes à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Mais la portée du texte algérien ainsi que celle du texte français est très générale, c'est pour ça que la jurisprudence française, élaborée par le conseil d'Etat depuis 1942, a permis d'établir de façon plus précise les conditions relatives à l'application de cette disposition législative. Donc, cet article ne s'applique que lorsque deux conditions sont réunies⁴⁸ : Il faut établir l'existence d'un lien de dépendance entre la société française et la société étrangère d'une part, et démontrer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices de l'entreprise française à l'entreprise étrangère affiliée au même groupe⁴⁹ d'autre part.

Il résulte de la réintégration des bénéfices transférés, l'imposition de ces derniers dans l'Etat de l'origine⁵⁰. Donc, pour appliquer l'article 189 du C.I.D ou l'article 57 du C.G.I, il appartient à l'administration fiscale d'établir la preuve de la réunion de ces deux conditions avant de pouvoir mettre en œuvre la présomption de transfert de bénéfices.

- La première condition concernant l'existence d'un lien de dépendance

Les liens de dépendance : L'administration en France a indiqué en 1973, que la dépendance peut être juridique ou de fait⁵¹.

a- La dépendance Juridique : Il y a plusieurs facteurs pour établir cette dépendance :

- Part prépondérante du capital. Selon l'article 729 al. 1 du code commerce algérien : *« lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première ».*
- L'existence d'un pouvoir de décision qui peut être exercé par les gérants, les directeurs de l'entreprise dirigeante, etc.
- L'exercice d'un contrôle selon l'article 731 du code de commerce : *« une société est considérée comme en contrôlant une autre : lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société... ».* Si la dépendance juridique ou les critères de contrôles sont

⁴⁸- Le transfert indirect de bénéfices peut être opéré soit par voie de majoration ou de diminution de prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

⁴⁹- P. MICHAUD, op.cit., pp. 60 et 61.

⁵⁰- Il s'agit là d'une véritable pénalisation des entreprises multinationales.

⁵¹- G.TIXIER, op.cit., p. 121.

absents, il appartient à l'administration de rechercher la dépendance de fait.

b- La dépendance de fait : est très souvent réalisée par des **liens contractuels** existants entre les sociétés, comme les contrats de vente ; ou par autre lien comme l'échange de produits, ou par des **liens financiers** (comme la société qui fonctionne au cours de ses premiers exercices grâce aux avances qui lui avaient été consenties par une société étrangère). A titre d'exemple, une entreprise vendeuse dans un Etat (A) qui considère le prix de transfert sous-facturé, l'administration de cet Etat peut redresser les résultats déclarés⁵² par l'entreprise située dans l'Etat (A) qui est sous la dépendance ou qui possède le contrôle d'entreprises situées hors de cet Etat. La procédure effectuée pour ce redressement est l'inclusion dans les bénéfices de l'entreprise de l'Etat (A) et impose en conséquence les bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre Etat à été imposée dans ce dernier⁵³.

Cette double imposition résulte, donc, du redressement des résultats d'une entreprise qui suit le redressement des prix de transfert.

Comme le dispose l'article 189 du C.I.D, le transfert indirect de bénéfices peut être effectué soit par voie de Majoration ou de diminution de prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen⁵⁴.

- La deuxième condition concernant la réalisation d'un prix de transfert

Les ventes à des prix minorés ou les achats à des prix majorés : ces ventes ou ces achats sont effectués lorsque la filiale est située dans un Etat à forte fiscalité et la société mère dans un Etat à faible fiscalité. Pour que ces entreprises ne payent pas beaucoup d'impôts la société mère augmente ses bénéfices, alors que la filiale les réduit⁵⁵. Pour cette raison la filiale vend ses produits à la société mère à prix minoré, elle ne réalise qu'un bénéfice faible ou nul. La société mère revendant ses produits peut réaliser un bénéfice élevé dont la fiscalité est faible⁵⁶. A titre d'exemple, la vente d'actions à une société mère dont la valeur est inférieure à leur valeur comptable. Ce transfert peut résulter également du paiement d'un prix majoré par une entreprise dans un pays à forte fiscalité pour les produits reçus de la société étrangère située dans un pays à faible fiscalité.

Une présomption simple de transfert de bénéfices a été établie par l'article 189 C.I.D,

⁵²- Ces déclarations ne consistent pas de la sincérité ; le prix de transfert dans cet exemple signifie la valeur des sommes d'argent transférées par la société vendeuse.

⁵³- Les bénéfices inclus sont des bénéfices réalisés par l'entreprise de l'Etat (A).

⁵⁴- Tout autre moyen : Toute technique qui permet le transfert de bénéfices à l'étranger. Ex : un prêt à la société étrangère sans stipulation d'intérêt.

⁵⁵- C.E du 17 juin 1959 (req. n° 38476) ; cité par PATRICK MICHAUD, op.cit, p. 66.

⁵⁶- CARTOU LOUIS, Droit fiscal international et Européen, Dalloz, 2^{ème} éd, 1986, n°241, p. 263.

donc l'entreprise exploitée en Algérie peut la combattre en démontrant que les avantages consentis correspondaient à des nécessités commerciales et non pas pour effectuer un transfert indirect de bénéfices ou ont pour but d'éviter le déficit des sociétés filiales⁵⁷.

En vertu **de l'article 189 al 2 du C.I.D.** : « À défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa précédent, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ». Mais pour obtenir cette comparaison, l'administration peut rencontrer des difficultés en raison de la spécificité du produit et parfois les difficultés d'obtenir des renseignements sur les entreprises étrangères⁵⁸.

Cette double imposition économique constitue une préoccupation commune entre les entreprises multinationales et les administrations fiscales. C'est pour cela que les Etats-Unis d'Amérique, puis les pays européens tels que le Royaume Uni et l'Allemagne ont établi une procédure d'agrément préalable des prix de transfert, connu sous le nom de « Advance Pricing Agreement » (A.P.A), conforme à la traduction anglo-saxonne « Ruling »⁵⁹.

3 - L'accord préalable sur le prix de transfert

La France a adopté, récemment (dans l'instruction du 07 Septembre 1999) une procédure relative aux « accords préalables sur le prix de transfert »⁶⁰. D'après l'O.C.D.E, un accord préalable en matière de prix de transfert (A.P.P) est « *un accord qui permet de déterminer, préalablement à des transactions entre entreprises associés, un ensemble de critères appropriés (notamment la méthode à utiliser, les éléments de comparaison et les ajustements à y apporter et les hypothèses principales quant à l'évolution future) en vue de déterminer les prix de transfert applicables à ces transactions au cours d'une certaine période* »⁶¹. Cet accord préalable garantit à l'entreprise que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales ou financières intragroupes ne sont pas constitutifs d'un transfert de bénéfices.

Il faut distinguer entre deux genres d'accords préalables sur le prix de transfert :

⁵⁷- P. SERLOOTEN, op.cit., n°581, p. 386.

⁵⁸- L'administration fiscale doit démontrer que le prix de transfert pratiqué par l'entreprise ne correspond pas au prix de marché.

⁵⁹- GHARBI NAGIB, Le contrôle fiscal des prix de transfert, l'Harmattan, 2005, pp. 363 et 364.

⁶⁰-Instruction du 7 septembre 1999, 4-A-8-99 n°171du 17 septembre 1999, sur le site: www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1.

⁶¹- Rapport de l'OCDE 1995 intitulé « Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » un signal sur ce rapport et sur cette définition dans le site : [http://www. impôts. gouv.fr/portal/deploiement/p1](http://www.impôts.gouv.fr/portal/deploiement/p1).

l'accord bilatéral et l'accord unilatéral⁶².

a – L'accord préalable bilatéral sur le prix de transfert

Il est conclu entre deux administrations fiscales sur le fondement des « procédures amiables » prévues par les conventions fiscales⁶³. Il constitue un instrument de sécurité juridique pour les entreprises qui leur ouvre la possibilité d'obtenir des administrations des deux Etats contractants un accord bilatéral sur la méthode de valorisation de leurs prix de transfert futurs. Jusqu'à présent, cet accord bilatéral était négocié et conclu entre les autorités compétentes sur le fondement des « procédures amiables » prévues par l'article 25 dans les conventions fiscales conclues entre les Etats. *« Dans le cadre de cet article, contrairement à ce qui est prévu pour éliminer la double imposition juridique par les articles 23A et 23B⁶⁴ qui créent une obligation de résultat aux Etats contractants, les autorités compétentes sont simplement tenues d'une obligation de diligence et non de résultat pour ce qui est la réalisation d'un accord amiable »⁶⁵*. Le conseil d'Etat en France relèvera qu'un accord amiable passé entre les administrations fiscales des deux Etats signataires d'une convention n'est pas opposable en France s'il n'a pas été publié au journal officiel⁶⁶.

b - L'accord préalable unilatéral sur le prix de transfert

Il revêt la forme d'un accord conclu entre l'une des administrations fiscales et l'entreprise ; il n'offre pas la même sécurité juridique que celle de l'accord bilatéral ; il ne garantit pas en particulier contre une remise en cause de la valorisation des transactions

⁶²- Les prix de transfert, guide à l'usage des PME, <http://www.lexisnexis.fr/pdf/do/transfert.pdf>

⁶³- Article 25 de la convention modèle de l'OCDE prévoit que : *« 1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'État contractant dont elle possède la nationalité. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. 2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants. 3. Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention. 4. Les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles, y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents »*.

⁶⁴- Article 23A du modèle de convention de l'OCDE traite de la méthode d'exemption pour éliminer la double imposition et l'article 23B du même modèle traite de la méthode d'imputation.

⁶⁵- DOMINIQUE VILLEMOT, Revue de droit fiscal, n°17. 23 avril 2009, p. 17.

⁶⁶- CE 10 juin 1990, Helmer Frères, RJF 1992.8-9.1232, obs. DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2000, p. 64.

intragroupes par l'administration de l'autre pays⁶⁷. La limitation des risques posés par la double imposition économique est parmi les objectifs essentiels de cet accord. La conclusion d'un accord préalable sur le prix de transfert, passe par quatre étapes⁶⁸: l'ouverture de la procédure ; l'instruction de la demande d'accord préalable ; la négociation avec l'autre autorité compétente et la conclusion de l'accord.

b-1 L'ouverture de la procédure⁶⁹

Elle peut être considérée comme un dialogue entre le contribuable et l'administration fiscale. Le contribuable propose une méthode de détermination de ses prix de transfert et il doit présenter des documents⁷⁰ pour les besoins de la négociation. Même s'il n'y a pas de négociation, l'administration fiscale s'engage à respecter la confidentialité des informations communiquées par le contribuable.

b-2 L'instruction de la demande d'accord préalable

Il faut que le contribuable formule une demande d'accord préalable auprès de l'administration fiscale de l'Etat contractant, il doit adresser également, en cas d'un accord bilatéral, une copie de cette demande à l'administration de l'autre Etat contractant. L'instruction de cette demande conduit à étudier la méthode présentée par le contribuable (il propose une méthode pour fixer un prix de pleine concurrence). L'administration est prête à accepter cette méthode si elle aboutit à fixer ce prix entre deux entreprises liées. L'instruction du 07/09/1999 en France, permet le renouvellement de cet accord après l'expiration de sa durée qui peut être 3 ou 5 ans selon les caractéristiques du secteur ou la nature de transaction.

b-3 La négociation avec l'autre autorité compétente

Cet accord exige une négociation avec l'autre autorité compétente où se trouve l'entreprise associée et que le contribuable doit également formuler une demande auprès de cette autorité pour le préavis à l'existence de cet accord. Si l'autre autorité ne donne pas son accord, la procédure est close et le contribuable en est informé⁷¹.

b-4 La conclusion de l'accord

Lorsque les deux autorités compétentes sont parvenues à un accord, le service chargé de l'instruction de la demande adresse au contribuable une lettre définissant les termes de

⁶⁷- <http://www.lexisnexis.fr/pdf/do/transfert.pdf>

⁶⁸- Toutes les dispositions applicables pour une demande d'accord préalable de prix, bilatéral ou multilatéral figurent dans l'instruction du 7 septembre 1999 (boi4A-8-99). <http://www.impots.gouv.fr:portal/deploiement>

⁶⁹- La demande doit être présentée six mois au moins avant l'ouverture du premier exercice visé par la demande d'accord. V. l'instruction du 7 septembre 1999 n°171 du 17 septembre 1999.

⁷⁰- A l'appui de la demande, ces documents sont, comptables et extracomptables.

⁷¹- L'instruction du 7 septembre 1999, www.impôts.gouv.fr/portal/deploiement/p1.

l'accord, la lettre d'acceptation est signée par le contribuable. Cet accord constitue un avantage pour le contribuable puisqu'il protège ce dernier à payer l'impôt deux fois. Il constitue également un avantage pour l'administration fiscale parce que, grâce à cet accord, l'administration peut obtenir de l'entreprise des données qu'elle aurait eu les plus grandes difficultés à trouver à l'occasion d'une procédure de contrôle fiscal.

Pour obtenir une meilleure efficacité contre les risques de double imposition, il est préférable de conclure un accord multilatéral, réunissant plus de deux autorités compétentes pour les transactions réalisées sur plus de deux Etats. Ainsi en est l'exemple du groupe « AIR BUS » qui est la première entreprise en Europe à bénéficier d'un accord quadrilatéral entre les administrations fiscales française, allemande, espagnole et britannique, réalisé le 8 avril 2004⁷².

Sous section 2 : La discrimination fiscale

La différence entre les règles des législations fiscales nationales, a pour conséquence secondaire dérivée du double imposition, l'inégalité entre les nationaux et les étrangers dans le traitement fiscal applicable à eux, en un même pays.

Le système qui permet de supprimer les doubles impositions aurait pour conséquence secondaire de vider de son contenu le problème d'inégalité entre les nationaux et les étrangers, tel est le cas d'un système basé sur la nationalité comme un critère exclusif d'imposition des contribuables⁷³ et que les problèmes d'apatridie et des doubles nationalités sont résolues donc, il n'y a aucune raison de comparer les situations existantes dans un même pays et qui sont relatives à des personnes de nationalités différentes⁷⁴.

Le mouvement des personnes et l'implantation des biens à l'étranger ne posent pas seulement le problème de double imposition, mais aussi le problème de discrimination fiscale. Par exemple, un contribuable algérien réside en France soumis à un taux de 15% en France (il est également imposable en Algérie), autant que le résident français qui exerce la même activité soumis à un taux de 10% (dans cet exemple il y a la discrimination fiscale). Dans un autre exemple, si une société française établie en Algérie fabrique les mêmes produits qu'une société algérienne, et que ces produits sont exportés à l'étranger (concurrence d'exportation avec la société algérienne), donc comme procédure d'une protection des produits de la société algérienne la société française sera soumise à un taux élevé.

⁷²- N. GHARBI, op.cit., p. 363 et s.

⁷³- Supposons que ce système soit appliqué dans plusieurs pays du monde.

⁷⁴- J.C.P.éd.dr.fis.int, n°46, p. 12.

Par le renvoi à la définition de non discrimination fiscale donnée par la convention modèle établie par l'OCDE dans son (article 24), la discrimination fiscale, signifie concrètement que les nationaux d'un Etat à situation égale, soient traités moins favorablement dans un autre Etat que les nationaux de ce dernier Etat.

Il faut que trois conditions soient réunies pour la réalisation d'une discrimination fiscale.

1. Il doit s'agir d'un ressortissant d'un Etat qui a un contact avec un autre Etat⁷⁵ ;
2. Ce ressortissant doit être dans la même situation avec le national ;
3. Ce ressortissant étranger doit être soumis à une imposition autre ou plus lourde que les nationaux.

La discrimination peut résulter donc, de l'application des règles différentes à des situations identiques ou bien de l'application de la même règle à des situations différentes. La discrimination fiscale repose sur la notion de « national », ce terme désigne :

« a) *Toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat.*

b) *Toutes les personnes morales, sociétés de personnes et association constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat* »⁷⁶.

Le problème donc est de savoir la portée de la jouissance des droits en matière fiscale par un étranger, ou d'une autre manière est ce que la nationalité d'un contribuable peut influencer ou non sur son statut fiscal dans un territoire où il réside, travaille, ou possède des biens ?

A) La discrimination fiscale entre personnes physiques

Dans le domaine du droit privé, l'Etat refuse aux étrangers certains droits qu'il accorde aux nationaux. Tel est le cas en Algérie dans l'article 10 al 1 du code civil : « *les lois concernant l'état et la capacité des personnes, régissent les Algériens même résidant en pays étranger* ». Le cas en France selon l'article 11 du code civil les « droits civils » ne sont accordés aux étrangers que sous conditions de réciprocité. Mais en matière fiscale, la plupart des Etats traitent les étrangers comme leurs nationaux, c'est seulement sur certains points qu'une discrimination est établie.

On est en présence d'une discrimination fiscale entre personnes physiques, lorsqu'une personne réside dans l'Etat (A) et qu'elle a la nationalité de l'Etat (B) ne jouit pas du même traitement fiscal que les nationaux de l'Etat (A). Par exemple : différence de tarifs d'imposition, de modalités de paiement, etc.

⁷⁵- Ce contact se manifeste par exemple dans la résidence ou la source de ses revenus.

⁷⁶- MICHAUD PATRICK, Régime fiscal des étrangers en France et des français à l'étranger, L.G.D.J, Tome 15, 1973, p. 76, article 24 de la convention modèle de l'OCDE.

B) La discrimination fiscale entre personnes morales

Pour définir la nationalité des personnes morales (sociétés, associations), les législations internes utilisent des critères différents ; mais une partie de la doctrine fait une distinction entre « allégeance politique » et « allégeance juridique ».

1- L'allégeance politique⁷⁷

Une société possède la nationalité d'un Etat lorsque son capital ou ses organes de gestion sont placés sous le « contrôle » de personnes physiques ou morales (ressortissants de cet Etat) qui y possèdent la majorité.

2- L'allégeance juridique

Une société possède la nationalité d'un Etat lorsqu'elle est constituée conformément aux lois civiles ou commerciales de cet Etat. En droit fiscal c'est l'allégeance juridique qui est applicable.

Une discrimination fiscale entre personnes morales résulte, lorsqu'un établissement stable par exemple, de l'entreprise étrangère n'est pas traité de la même manière que les entreprises nationales en ce qui concerne : la détermination du bénéfice, les tarifs d'impôts ou les modalités de paiement de l'impôt. A titre d'exemple, établissement stable d'une entreprise située dans l'Etat « A » soumis dans l'Etat « B » à la superposition d'impôts (taux spécifique et taux ad valorem), et l'entreprise de ce dernier Etat soumis seulement à une taxe proportionnelle.

C) Exemples de certaines discriminations fiscales

- Une disposition de la loi norvégienne accorde aux personnes qui sont nées en Norvège et de parents norvégiens des réductions qui sont interdites aux personnes qui sont nées en Norvège et de parents qui ne sont pas norvégiens⁷⁸.
- Un algérien domicilié en suisse acquiert une plus value⁷⁹ qu'il a réalisée sur la cession d'une résidence en France n'est pas imposé en France suivant les règles applicables à un français domicilié hors de France⁸⁰.
- Pour attirer les investisseurs étrangers, les législations fiscales de certains pays, notamment, les pays en développement contiennent des dispositions fiscales plus favorables à

⁷⁷- J.C.P.ed. dr.fis.int, n° 4-9-10-11, pp. 3 et 5.

⁷⁸- H. AYADI, op.cit., n° 252, p. 159.

⁷⁹- La plus value de cession d'un immeuble bâti est la différence positive entre le prix de cession et le prix d'achat.

⁸⁰- C.E 30 décembre 1996, Benmiloud, R.J.F, 2/97 n° 158, cité par H.AYADI, op.cit., n° 255, p. 161.

l'investissement⁸¹.

- En Algérie⁸², avant l'abrogation de l'avoir fiscal, ce dernier était attaché aux dividendes distribués par des sociétés algériennes ; donc les sociétés étrangères ne bénéficient pas d'avoir fiscal.

- En France, l'article 164 al 1 du C.G.I constitué un régime favorable aux étrangers : puisque les personnes de nationalité étrangère domiciliées en France peuvent être exclues des bases de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, les revenus de source étrangère qui ont été soumis à un impôt sur le revenu global dans le pays d'où ils sont originaires.

- Les articles 953 et 954 du C.G.I en France, instituent l'impôt spécial sur les étrangers relatifs aux droits de timbre frappant les cartes de séjour des étrangers et les cartes spéciales délivrées aux étrangers exerçant certaines professions.

- Les déductions relatives aux charges familiales sont accordées aux nationaux et non pas aux étrangers.

- Un décret Tunisien n° 2000.133 du 18/01/2000 relative à l'institution d'un régime de vente aux non résidents avec restitution de la T.V.A énonce que « *les personnes physiques non résidentes en Tunisie de nationalité étrangère peuvent se faire restituer la T.V.A au titre de leurs achats...* ». Le commerçant est tenu de mentionner dans le bordereau de vente la nationalité, le numéro du passeport, l'adresse à l'étranger de son client, l'objectif essentiel de ce texte n'est pas d'instituer une discrimination entre étrangers et nationaux non résidents mais de lutter contre la fraude éventuelle. Parce que le vendeur peut déclarer qu'il a vendu sans T.V.A mais en réalité il vend avec T.V.A⁸³.

D) Assimilation de l'étranger au national

Selon l'article 3 du C.I.D, l'assimilation de l'étranger résidant en Algérie au résident algérien, est la soumission à une obligation fiscale illimitée. C'est-à-dire le résident étranger imposé sur la totalité des revenus dont il dispose, sans distinguer selon qu'ils sont de source algérienne ou de source étrangère. Lorsque son domicile fiscal est situé hors d'Algérie, il est soumis à une

⁸¹ En Algérie, il s'agit d'avantages fiscaux prévus par l'ordonnance n°01-03 relative au développement de l'investissement, J.O.R.A. du 20 août 2001, n°47, p. 4, modifiée et complétée par l'ordonnance n°06-08. Certains avantages accordés au titre de la réalisation de l'investissement : exonération en matière de droit de douane pour les équipements importés entrant directement dans la réalisation de l'investissement. Franchise de TVA pour les biens et services entrant directement dans la réalisation de l'investissement. J.O.R.A. du 20 août 2001, n°47, p. 4.

⁸²- Plusieurs pays appliquent cette condition, l'avoir fiscal « *est une technique qui permet d'atténuer la double imposition des bénéfices distribués par les sociétés relevant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés*, il se manifeste à la fois comme un revenu imposable et un instrument de paiement de l'impôt, Guide pratique du contribuable, SANEL, fiscale n°2,2002, p.28.

⁸³- CODE DE LA T.V.A en Tunisie, Décret n°2000-133 du 18 janvier 2000, relatif à l'institution d'un régime de vente aux non résidents avec restitution de la taxe sur la valeur ajoutée.

obligation fiscale limitée puisque il n'est imposé que sur les seuls revenus de source algérienne.

En France l'administration a décidé d'assimiler les contribuables étrangers domiciliés en France aux français dans deux situations :

1- S'ils justifient qu'ils sont en instance de naturalisation et qu'ils sont mariés à des françaises ou ont à leur charge des enfants de nationalité française.

2- S'ils sont ressortissants d'un Etat qui accorde la réciprocité de fait entre ses propres nationaux et les français qui y sont domiciliés⁸⁴.

- Si l'entreprise étrangère possède une installation permanente en Algérie, elle serait traitée comme l'entreprise algérienne dans son imposition, mais il y a une distinction entre deux situations :

- Si l'entreprise étrangère est une société de capitaux : Elle est soumise aux impôts suivants : l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) ; la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) ; la taxe foncière (T.F) et la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A).

- Si l'entreprise étrangère est une société de personnes ou une personne physique : Elle est soumise aux impôts suivants : l'impôt sur le revenu global (IRG) dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ; la taxe sur l'activité professionnelle (T.A.P) ; la taxe foncière (T.F) et la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A). Le traitement change lorsque l'entreprise étrangère ne possède pas une installation professionnelle permanente en Algérie. Quand l'entreprise étrangère prend la forme de société de capitaux, elle est soumise à l'IBS. En revanche quand elle prend la forme de société de personnes, elle relève de l'IRG.

Il y a un régime fiscal résultant de la convention de Vienne conclue le 18 avril 1961 qui contient, dans sa première conférence, un texte sur les relations diplomatiques, et dans sa deuxième conférence, en date du 24 avril 1963, un texte sur les relations consulaires.

Ce régime a adopté l'idée de la réciprocité dans les privilèges diplomatiques et consulaires, « il en résulte que les immunités fiscales ne doivent être consenties aux représentations diplomatiques et consulaires des Etats étrangers que si les gouvernements de ces Etats octroient les mêmes avantages aux représentants de l'Etat concerné »⁸⁵.

L'assimilation de l'étranger au national en matière fiscale est logique, puisque l'impôt est une contribution aux charges qu'entraîne le fonctionnement des services publics, services

⁸⁴ - J.C.P. éd.dr.fis.int, n°15, p. 06.

⁸⁵ - P. MICHAUD, op.cit., 1973, p. 135.

auxquels les étrangers ont le plus souvent accès.

La double imposition internationale et la discrimination fiscale sont les deux des problèmes résultant du fait des Etats, c'est-à-dire résultant de la concurrence entre les souverainetés fiscales des Etats. Mais les Etats ne sont pas les seuls qui engendrent des problèmes en matière fiscale.

Section 2 : Les problèmes résultant du fait des contribuables

L'évasion et la fraude fiscales sont un sujet de préoccupation pour les gouvernements, car ces pratiques sont contraires à la justice fiscale. Cette justice qui se fonde sur plusieurs principes.

Les pratiques d'évasion et de fraude fiscales ont de sérieuses répercussions budgétaires puisqu'elles privent le trésor public d'une partie de ces recettes et créent des inégalités entre les contribuables parce que les Etats, pour couvrir l'incapacité du trésor, recourent à l'augmentation du montant de l'impôt qui est supporté par les nobles (les personnes qui obtempèrent aux lois), c'est à dire il y a des personnes qui paient pour d'autres. En plus, ces pratiques augmentent la pression fiscale sur les personnes qui paient effectivement l'impôt. Ainsi elles faussent la concurrence internationale et les mouvements de capitaux.

L'évasion et la fraude fiscales sont le fait des contribuables, puisqu'elles résultent de leurs comportements, de leurs astuces⁸⁶ et elles résident dans les dispositions prises par les contribuables pour soumettre la matière imposable à la fiscalité la plus avantageuse. Il est nécessaire d'exposer ces phénomènes.

Sous section 1 : L'évasion fiscale internationale

L'évasion fiscale internationale en anglais (Tax avoidance), est parmi les problèmes qui résultent du fait des contribuables lorsqu'ils s'efforcent de n'être soumis à aucune souveraineté fiscale et s'entendent pour éviter que les autorités fiscales ne s'intéressent de trop près à leurs opérations internationales.

A) Définition de l'évasion fiscale internationale

"Elle est la négative de la double imposition. Elle réside dans le fait d'éviter d'être soumis à deux ou plusieurs souverainetés fiscales. En présence de deux ou plusieurs fiscalités, le contribuable, au lieu d'y être soumis deux ou plusieurs fois, s'efforce de n'être soumis à

⁸⁶- L. TROTABAS, op.cit., n°295, p. 527.

*aucune*⁸⁷ " ; donc elle constitue une double ou multiple non- imposition.

L'évasion fiscale peut se définir également comme « le fait d'échapper » à l'impôt d'un pays (à forte fiscalité), en transférant irrégulièrement les bases d'impositions revenant à ce pays vers un autre pays où l'impôt est moins élevé⁸⁸.

L'évasion fiscale revêt des formes différentes. Bien qu'elle soit le fait des contribuables, elle est souvent favorisée par certains Etats qui organisent précisément leurs législations et offrent certains avantages pour attirer les contribuables. Ce sont ces Etats qui créent un refuge fiscal par leur législation, et sont considérés comme le véritable instigateur de l'évasion fiscale. D'autres Etats sont des victimes de ce phénomène car leurs législations sont rigoureuses par rapport aux législations plus douces. Donc, il existe une concurrence ou une contradiction entre deux ou plusieurs législations fiscales. Cette évasion apparaît comme un fait qui intéresse non seulement la fiscalité mais aussi l'économie, car son origine est liée au développement des échanges internationaux⁸⁹.

Dès le début du XX^{ème} siècle, le monde a connu une évolution dans le domaine du commerce international. Elle se manifeste dans l'installation, par certaines entreprises, des centres de vente ou des filiales à l'étranger où se trouve une fiscalité plus avantageuse pour faciliter les transferts de bénéfices à ces centres. Or, les occasions d'évasion fiscale sont souvent plus nombreuses pour le contribuable qui possède des intérêts dans plusieurs pays que pour celui dont ces intérêts se trouvent dans le seul cadre interne⁹⁰.

B) Les genres d'évasion fiscale internationale

D'une manière générale, l'impôt constitue une contribution obligatoire de chaque personne dans le financement des dépenses publiques et que ces personnes sont tenues à l'obligation de s'acquitter de cette charge qu'elles jugent parfois trop lourde. C'est pourquoi plusieurs contribuables tentent d'échapper à l'impôt par le recours à des procédés divers, légaux ou même illégaux, notamment quand les procédures d'imposition et de perception ne sont pas très rigoureuses⁹¹.

1- L'évasion fiscale légale

L'évasion fiscale légale est souvent réalisée par l'utilisation des textes légaux qui

⁸⁷- Ibid., n°295, p. 527.

⁸⁸- L. CARTOU, op.cit., n°18, p. 20.

⁸⁹- G. TIXIER, op.cit., p. 11.

⁹⁰- O.C.D.E. -L'évasion et la fraude fiscale internationale quatre études, série questions de fiscalité internationale.- Paris : n° 1, OCDE, 1987.p. 12.

⁹¹- Les impôts qui sont perçus par la retenue à la source comme l'impôt sur les salaires et les traitements, rend l'évasion difficile.

permettent au contribuable de bénéficier d'une lacune de la loi, ou choisir la voie la moins imposée quand les législations sont concurrentes. Pour cela, le contribuable va lire attentivement les textes fiscaux et va donc profiter de certains vides juridiques. Ce phénomène peut résider soit dans la fuite du contribuable⁹², soit dans le transfert de la matière imposable⁹³ qui peut se réaliser dans le respect de la loi⁹⁴.

L'évasion fiscale demande une certaine virtuosité juridique, car les contribuables qui pratiquent l'évasion, utilisent les possibilités ouvertes par la loi. Ce genre d'évasion est caractérisé par l'utilisation des lacunes de la législation afin d'échapper à l'impôt sans commettre d'infraction. Tel est le cas d'une personne qui n'exerce pas une activité ou une profession soumise à l'impôt. A titre d'exemple l'article 13 du code des impôts directs et taxes assimilées prévoit que : « *Bénéficiaire d'une exonération totale de l'impôt sur le revenu global pour une période de 10 ans : les artisans traditionnels ainsi que ceux exerçant une activité d'artisanat d'art* », il en est ainsi du contribuable qui réduit sa consommation aux produits taxés, ou celui qui utilise ses biens dans des transactions non imposables.⁹⁵ A titre d'exemple la donation, d'un immeuble bâti ou non bâti, aux parents au-delà du deuxième degré, ainsi qu'aux non parents, mais cette donation est considérée en droit algérien à partir de 2003 comme cession à titre onéreux, elle est donc soumise à l'impôt⁹⁶. Il en est ainsi de la personne qui réside dans un Etat (A) et exerce une activité ou profession exonérée de l'impôt, et investit ses biens dans un autre pays, dans des titres à intérêt qui sont exonérés de l'impôt comme les titres des dettes publiques. Mais les législations peuvent lutter contre ce genre d'évasions fiscales par le moyen d'une imposition générale qui touche toutes les activités et les professions ainsi que tous les produits. La légalité est faite parfois, pour favoriser l'évasion fiscale, car certains Etats créent volontairement par leurs législations des « paradis » ou « oasis » fiscaux dans un but d'attirer les personnes et les capitaux.

Un contribuable peut trouver son intérêt d'établir son domicile dans ces paradis fiscaux où la fiscalité est avantageuse par rapport à celle de son pays d'origine. « Rien n'interdit à un écrivain, un artiste, un savant, d'établir sa résidence dans un pays où son activité est moins imposée⁹⁷ ». Ainsi, une entreprise peut être installée dans un Etat dont législation offre des avantages fiscaux à cette entreprise. Ce genre d'évasion est légal, puisqu'il s'effectue dans le

⁹²- Un contribuable peut établir son domicile dans un pays étranger dont la fiscalité lui paraît moins contraignante que celle de son pays d'origine.

⁹³- L. CARTOU, op.cit., n°237-238, pp. 260et 261.

⁹⁴- Comme la distribution des bénéfices d'une société à un actionnaire qui se trouve à l'étranger.

⁹⁵- البرايرني إبراهيم ، أثر الضريبة في توزيع الدخل و الزكاة كبدل للضريبة ، عالم الكتب 1973 ، ص. 105 .

⁹⁶- Art 77 C.I.D, mais cet article a été abrogé par l'article 8 de la loi d finances pour 2009, J.O.R.A. du 31 décembre 2008, n° 74.

⁹⁷- L. CARTOU, op.cit., n° 237, p. 260.

respect du droit de l'homme de s'établir où il le souhaite.

2- L'évasion fiscale illégale

La diversité des règles en matière fiscale permet aux plus habiles ou aux moins honnêtes d'échapper à l'impôt au pays d'origine. L'évasion fiscale illégale peut se présenter à deux moments différents dans l'opération d'imposition⁹⁸ : au moment de la détermination de l'assiette ou au moment du recouvrement de l'impôt.

-L'évasion fiscale au regard de l'assiette de l'impôt

L'assiette de l'impôt comporte deux phases : La détermination de la matière imposable et son évaluation⁹⁹.

L'évasion dans cette étape se produit sous plusieurs formes : à titre d'exemple, un contribuable se soustrait à ses obligations par le transfert irrégulier de ses bases d'imposition vers un pays à fiscalité privilégiée. Ou encore un contribuable domicilié sur le territoire d'un Etat, tire des revenus d'une activité exercée dans un autre Etat, qu'il ne déclare pas dans le pays où il demeure.

-L'évasion fiscale au regard du recouvrement

Le recouvrement c'est le paiement en espèces par le contribuable de ses droits au trésor. Il y a évasion fiscale dans cette étape, lorsque le contribuable régulièrement imposé dans un pays, quittera ce pays avant de s'acquitter de sa dette d'impôt¹⁰⁰. Et parmi les voies d'échapper à l'impôt, il existe aussi la fraude fiscale. Dans certains pays l'évasion fiscale en soi, n'est pas un acte pénal. Cependant, la fraude fiscale en est un généralement.

Sous section 2 : La fraude fiscale internationale

Il s'agit de criminalité organisée au niveau transnational, fondée sur des mécanismes complexes, (elle ne se limite pas simplement à la non déclaration de revenus) par l'utilisation des procédés de dimension internationale visant spécifiquement à éviter l'impôt.

A) Définition de la fraude fiscale

En droit algérien, les articles 193 et 303¹⁰¹ du code des impôts directs et taxes assimilées ont

⁹⁸- L. TROTABAS, op.cit., n° 295, p. 528.

⁹⁹ - La détermination de la matière imposable : c'est-à-dire déterminer la matière sur laquelle l'impôt sera calculé (exemple : les bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices des professions non commerciales, revenus agricoles, etc.). Quant à l'évaluation de la matière imposable : l'évaluation d'une matière imposable c'est la détermination de son montant (par la méthode indiciaire, déclarative ou l'évaluation forfaitaire).

¹⁰⁰- BARRAINE RAYMOND, Finances publiques, LGDJ, 1963, pp. 283 et 284.

¹⁰¹ Article 303 du code des impôts directs et taxes assimilées équivalent de l'article 1741 du C.G.I.

défini de ce qu'est la fraude. Ils déterminent les sanctions applicables et les procédures mise en œuvre. L'article 6 de la loi de finances de 2002 a modifié l'article 193 du code des impôts directs qui prévoit que : «... *sont notamment considérées comme manœuvres frauduleuses :a) La dissimulation ou la tentative de dissimulation par toute personne des sommes ou produits auxquels s'appliquent la taxe sur la valeur ajoutée dans elle est redevable et, plus particulièrement, les ventes sans factures ; b) La production des pièces fausses ou inexactes...* ». Jusqu'à 2003 l'infraction en matière de fraude fiscale a toujours présenté un caractère délictuel, « la sanction maximale ne pouvait dépasser cinq ans d'emprisonnement. Les peines sanctionnant cette infraction étaient soit l'emprisonnement, soit l'amende pénale ou les deux à la fois »¹⁰². « Dès que le montant éludé dépasse un million de dinars, l'infraction perd son caractère délictuel et se transforme en crime »¹⁰³.

En droit comparé :

En France : la fraude est définie par l'article 1741 du C.G.I qui dispose : « Quiconque c'est frauduleusement soustrait ou tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une partie des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacles, par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse... ».

En droit suisse : l'article 186 du livre des impôts fédéraux directs la définit comme le fait que le contribuable, ou le tiers, ait agi dans le but de commettre une soustraction d'impôt.

En droit congolais : le législateur congolais n'a pas défini expressément la fraude fiscale, l'article 101 de loi n°004/2003 du 13 Mars 2003 portant réforme des procédures fiscales parle seulement de l'intention frauduleuse, selon cet article l'intention frauduleuse consiste à faire des actes en vue de se soustraire ou de soustraire un tiers à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt dû¹⁰⁴.

La conséquence tirée de ces trois définitions est que : Le terme fraude suppose que le contribuable a agi de manière totalement volontaire, consciente et intentionnelle. D'après les articles 193 et 303 du code des impôts directs et taxes assimilées, il constitue une infraction qui est poursuivie devant la juridiction compétente sur la plainte de l'administration fiscale.

Le comité des affaires fiscales en France parvient en 2000 à une compréhension

¹⁰²- BACHIR YELLES CHAOUICHE, L'aggravation des sanctions pénales pour fraude fiscale en droit algérien, L'Harmattan, 2007, p. 147.

¹⁰³- Idem.

¹⁰⁴- GHISLAIN KHAVULA, MWANAN GANA, La problématique de la fraude fiscale sur le développement de la république démocratique du Congo, Mémoire, Université de Kinshasa pp. 03, 04 et 05.

commune de la fraude fiscale : « *le fait que toute personne agisse, essaie d'agir ou s'abstenir d'agir intentionnellement en vue de violer une obligation légale concernant la déclaration, la détermination ou le recouvrement exact d'un impôt.* »¹⁰⁵. L'objet de la recherche d'une telle compréhension était d'atténuer les problèmes posés par l'application du principe de « double incrimination » aux délits fiscaux (il doit s'agir d'un délit punissable dans les deux Etats, pour que l'Etat requis ne refuse pas l'extradition). Ce principe constitue un obstacle aux échanges de renseignements dès lors que les définitions des infractions fiscales sont différentes.

La fraude fiscale internationale existe dès lors qu'une personne physique ou personne morale se situe volontairement en dehors du droit auquel elle est normalement soumise dans son propre Etat. Cela consiste principalement à rechercher un Etat ou une zone économique spéciale ayant un régime fiscal privilégié, pour effectuer des opérations financières à but souvent très lucratif. Cette personne connaît pertinemment les risques encourus compte tenu des règles nationales et internationales.

B) Les éléments constitutifs de fraude fiscale

1. L'élément légal : en Algérie c'est les articles 193, 303 du code des impôts directs et taxes assimilées et l'article 119 du code de l'enregistrement, en France c'est l'article 1741 du C.G.I, en Suisse l'art 186 de(L.I.F.D), en Congo l'art 101 et 102 de la loi n°004/2003 du 13 Mars 2003.

2. L'élément matériel : comme les dissimulations volontaires des sommes sujettes à l'impôt.

C'est lorsque le contribuable ne déclare rien du tout ou ne déclare pas tous les revenus, c'est-à-dire il y a une déclaration incomplète. Ainsi des **écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables**, les articles 9 et 10 du code commerce algérien, oblige le contribuable ayant la qualité de commerçant de tenir des livres et des documents comptables : le bilan, le tableau de résultats, livre journal, livre d'inventaire...L'élément matériel de ce délit est constitué par l'action de passer ou de faire passer des écritures inexactes ou fictives au livre journal et au livre d'inventaire prévus dans le code de commerce, le but de ces écritures est la minoration des recettes ou des revenus¹⁰⁶.

3. L'élément moral ou intentionnel : c'est l'élément le plus difficile à prouver cet élément existe lorsque le contribuable agi (par une volonté de se soustraire ou de tenter de se soustraire frauduleusement à l'impôt) dans le dessein de tromper l'administration fiscale.

¹⁰⁵ - <http://www.oecd.org/dataoecd/4/63/14986175>.

¹⁰⁶ - CE 15 déc. 1993, 84 181 : RJF 1994.2, n°167 ; cité par DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2000, p.812.

Comme l'omission volontaire de déclaration, car parmi les obligations du contribuable, celle de souscrire toutes les déclarations (déclaration d'existence, déclaration mensuelle et déclaration annuelle selon l'activité exercée dans les délais déterminés), l'omission de déclaration doit être volontaire, ce qui implique la mauvaise foi du contribuable.

Sur le plan international, il n'est pas toujours facile de faire cette distinction entre l'évasion et la fraude fiscale, car le problème se pose au niveau de deux ou plusieurs systèmes fiscaux. Si le fait d'un contribuable constitue par exemple dans un Etat une évasion fiscale internationale, il constitue dans l'autre Etat une fraude fiscale internationale par rapport à la législation de ce dernier.

Ainsi dans la fraude fiscale internationale la preuve du délit est difficile à établir car des faits matériels doivent souvent être recueillis à l'étranger¹⁰⁷. A titre d'exemple, si l'Etat soumet les marchandises exportées à « un impôt spécifique » et que le titulaire de ces marchandises ne montre pas que les marchandises exportées sont diverses, dans un but d'éviter le paiement d'impôt sur les différents genres de marchandises (impôt spécifique), ce fait considéré comme évasion fiscale internationale dans cet Etat et comme fraude fiscale internationale dans l'autre Etat.

C) Le cas de l'interférence entre la fraude et l'évasion fiscales

Dans son sens le plus restreint, l'évasion consiste à éviter ou réduire l'impôt en déplaçant un patrimoine ou des capitaux d'un pays à un autre et en ne déclarant pas les revenus qu'ils génèrent. Dans un sens plus général, l'évasion fiscale se rapproche de l'expression fraude fiscale et désigne l'adoption d'un comportement ayant uniquement pour objet de réduire la charge fiscale supportée par le contribuable.

L'assimilation entre la fraude et l'évasion fiscale se trouve dans l'abus de droit, l'utilisation de « société écran » ou « société relais » et par le transfert de bénéfices.

1-L'abus de droit

En France l'article L.64 du livre des procédures fiscales a défini **l'abus de droit** comme toute opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfice ou de revenus, effectués directement ou par personne ou société interposée, n'est pas opposable à l'administration¹⁰⁸. Le concept d'abus de droit

¹⁰⁷ - G. TIXIER, op.cit., p. 91.

¹⁰⁸ - Il n'y a pas d'articles concernant l'abus de droit en droit fiscal algérien.

connaîtrait deux pratiques : l'abus de droit par simulation et l'abus de droit par fraude à la loi¹⁰⁹.

1.1 - L'abus de droit par simulation

Les civilistes définissent **la simulation** comme la création d'une situation juridique apparente destinée à dissimuler la situation juridique véritable. En matière fiscale, elle consiste à présenter à l'administration un acte ou une situation juridique qui ne correspond pas à la réalité, permettant de réduire le montant de l'impôt dû. A titre d'exemple, en matière de TVA, les fraudes alimentées par des ventes avec des factures fausses. La simulation comporte trois manifestations : La fictivité, le déguisement, ou l'interposition de personne qui sont réprimées par l'administration fiscale¹¹⁰.

- **La fictivité** : L'utilisation d'un ou plusieurs éléments fictifs destinés à obtenir une déduction ou éviter une imposition, comme l'auteur qui prétend la création d'une société par actions, purement fictive, à laquelle était confiée l'ensemble de sa production littéraire, lui permettant de faire échapper **le montant de ses droits d'auteur** à l'impôt dans la catégorie des bénéfices non commerciaux¹¹¹.

-**Le déguisement** : La simulation par déguisement peut être totale ou partielle¹¹². Elle est **totale** lorsqu'elle porte sur la qualification juridique de l'acte, comme une vente déguisée sous la forme d'une donation¹¹³. Il s'agit des donations consenties notamment au profit de personnes éloignées. Elle est en revanche **partielle** lorsque le déguisement affecte l'un des éléments du contrat, le plus souvent son prix. Dans un but de réduire l'assiette de l'impôt constituée par le prix de vente, les parties contractantes peuvent insérer dans le contrat de vente un prix inférieur au prix réel. Le surplus sera versé de main à main.

-**L'interposition de personne** : Quand deux personnes ont le même nom et le même prénom, l'une de ces personnes bénéficie de cette situation et fait des actes puis prétend que ces actes sont effectués par l'autre personne, mais la simulation se produit surtout en droit fiscal interne.

1.2 -L'abus de droit par fraude à la loi

Elle apparaît dans des affaires internationales. La fraude à la loi en droit international privé est l'utilisation des règles de conflit afin d'échapper à l'application d'une loi. A titre

¹⁰⁹- G.TIXIER, op.cit., p. 111.

¹¹⁰- REY CATHERINE, La théorie de l'abus de droit, un instrument à disposition de l'administration fiscale(19) dans la lutte contre les paradis fiscaux, Mémoire, Université Strasbourg, 1999-2000, pp. 14 et 15.

¹¹¹- Idem.

¹¹²- MAYSOUN BOUZID, L'abus de droit en droit fiscal tunisien, <http://books.google.com>.

¹¹³- Art 77al. 03 C.I.D.

d'exemple, les italiens qui se font naturaliser en France pour divorcer.¹¹⁴ (La modification frauduleuse d'un élément de rattachement : nationalité). **En droit fiscal**, elle consiste pour un contribuable à passer des actes qui ne comportent aucune dissimulation, aucun mensonge, mais ils n'ont d'autre but que d'échapper à l'impôt normalement exigible¹¹⁵. Comme la personne qui changera son lieu de résidence dans un pays où l'imposition est basée sur la résidence vers un pays où l'imposition prend la nationalité comme critère d'imposition.

2 - L'utilisation de « société écran » ou « société relais » comme procédé d'évasion, fraude fiscales internationales

La « société écran » et la « société relais » selon les terminologies utilisées par l'O.C.D.E. pour traduire le concept américain de (bas company and conduit company)¹¹⁶, sont des sociétés, le plus souvent établies dans des territoires à faible taux d'imposition et sont des sociétés créées et contrôlées par une personne physique ou morale installée dans un pays à fort taux d'imposition et n'ayant pas de réelles fonctions commerciales, mais ayant été créées pour être le lieu de destination de bénéficiaires du groupe et sont utilisées dans le but de mettre les revenus à l'abri de l'imposition.

Mais il y a une distinction entre la « société écran » et « la société relais » puisque le but de la première est de réduire les impôts dus dans le pays du domicile du contribuable. Le but de la deuxième est de réduire l'impôt dans le pays de source de revenu¹¹⁷. A titre d'exemple, « les laboratoires de recherche d'une société établie en France découvre un procédé industriel de fabrication (c'est une invention de service), mais la société française crée une société au Liechtenstein qui prend le brevet à son nom et en concède l'usage à la société française et à des sociétés étrangères par le paiement d'une redevance »¹¹⁸. L'évasion fiscale internationale, consiste dans cet exemple d'échapper à l'impôt par la société française, puisque le titulaire du brevet est obligé de payer des taxes de dépôt de publicité, en plus des taxes annuelles progressives, ces dernières sont payées pendant la durée du brevet¹¹⁹.

¹¹⁴- GARRAM IBTISSEM, Terminologie juridique, Palais des livres, p. 140.

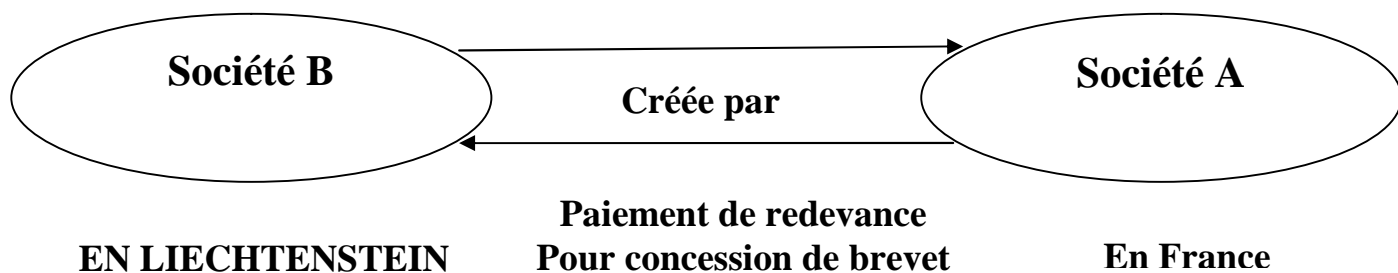
¹¹⁵- C.Rey .op.cit., p. 20

¹¹⁶- OCDE, Série questions de fiscalité internationale, op.cit., pp. 66 et 98.

¹¹⁷- Malherbe JACQUES, Droit fiscal international, LARCIER, 1994, p. 635.

¹¹⁸- P. MICHAUD, op.cit., p. 29.

¹¹⁹- زراوي صالح فرحة، الحقوق الفكرية ، EDIK، 2006، رقم 114، ص 113، رقم 146، 147 ص 135.



Le cas des sociétés dépendantes : les sociétés appartiennent à un même groupe et qui ont une activité internationale, cherchent toujours à transférer le maximum de leurs bénéfices vers des pays à faible fiscalité. Les instruments de ce transfert sont réalisés soit par des opérations **de vente** ou **d'achat** à des prix minorés ou majorés, soit par **les paiements de redevance**, ou par **prêts**¹²⁰. « Le dénominateur commun de la fraude et de l'évasion fiscale internationale est le transfert de bénéfices à l'étranger »¹²¹.

- Le transfert de bénéfices par la vente ou l'achat

Lorsqu'une société est située dans un pays à forte fiscalité vend ses marchandises à un prix minoré à autre société appartient au même groupe et qui est situé dans un pays à faible fiscalité, donc la société vendeuse ne réalise qu'un bénéfice nul ou faible. Ou encore elle achète des marchandises à un prix majoré, dans ces deux cas il existe le transfert irrégulier des bénéfices dans le but d'échapper à l'impôt.

- Le transfert de bénéfices par les prêts, les redevances, le prix de service

Une société peut accorder à une autre société d'un même groupe un prêt avec des conditions anormales, tel est le cas d'un prêt sans stipulation d'intérêts. Ou encore, pour réduire ses bénéfices la société qui est située dans un pays à forte fiscalité, prétend qu'elle a un prêt d'un intérêt élevé avec l'autre société du même groupe et avec le paiement de ce prêt avec l'intérêt, elle a transféré leurs bénéfices. C'est à dire un intérêt élevé permet de réduire les bénéfices de la société emprunteuse si celle-ci se trouve dans un Etat à forte fiscalité. Ainsi, le paiement de redevances à la société située dans un pays à faible fiscalité, pour concession d'un brevet d'invention. Ces redevances permettent de réduire le bénéfice de la société payeuse.

¹²⁰- J. MALHERBE, op.cit., p. 623.

¹²¹- P.MICHAUD, op.cit., 1982, p. 4.

- **Autre moyen de transfert**, le bénéfice imposable est un bénéfice net, établi après déduction des charges différentes, des déductions fictives permettre de transférer les bénéfices dans un pays à faible fiscalité¹²².

L'évasion et la fraude fiscales, internes ou internationales, sont parmi les problèmes les plus importants dans le domaine de l'impôt, parce qu'elles diminuent les recettes de l'Etat qui en est victime. L'exemple de la Grande Bretagne qui a perdu, à cause d'une évasion de l'impôt sur les revenus et les bénéfices, plus de 100 million « Sterling anglaise » dans les années soixante dix¹²³.

Chapitre 2 : L'origine des problèmes fiscaux internationaux

Les problèmes fiscaux internationaux qui constituent un cas d'injustice aussi bien pour certains contribuables, que pour certains pays, résultent de l'opposition entre la mondialisation de l'économie (ou globalisation pour les anglo-saxons) et la souveraineté fiscale. Ces deux données fondamentales jouent un rôle très importants dans l'émergence des problèmes qui sont nuisibles tantôt aux intérêts des contribuables, tantôt aux intérêts des Etats.

Section 1 : La mondialisation de l'économie

La mondialisation de l'économie est liée au développement et à l'internationalisation des échanges. Au cœur de cette mondialisation, sont apparus les paradis fiscaux qui sont l'abri des fraudeurs. En plus, l'évasion et la fraude fiscales sont indissolublement liées à l'existence de ces paradis.

Sous section 1 : La libéralisation de l'économie mondiale

Le phénomène d'internationalisation des échanges n'est pas nouveau, il existait déjà et il a permis par exemple au commerce maritime britannique de devenir une activité essentielle au 17^{ème} siècle¹²⁴. La révolution dans l'économie mondiale marquée, d'une part, par la libéralisation des échanges commerciaux, des investissements et des mouvements des capitaux, l'internationalisation croissante des stratégies de production et l'extension du marché. D'autre part, les nouvelles technologies, éliminent les obstacles à la circulation internationale des biens et des services et augmentent la vitesse de transmission des biens et

¹²²- L. CARTOU, op.cit., p. 285.

¹²³- إ. البرابري ، المرجع السابق ص 107 ، ص 109.

¹²⁴-JARNEVIC JEAN- PIERRE, Droit fiscal international, Economica, 1985, p. 01.

des informations¹²⁵. Les échanges commerciaux produits dans des Etats et exportés vers d'autres Etats continuent de se développer.

Mais l'internationalisation réelle des échanges trouve son point de départ au sortir de la seconde guerre mondiale. En Europe par exemple, notamment en 1950, les Etats membres de l'organisation Européenne de coopération économique (O.E.C.E) ont adopté un code de la libération des échanges. Plusieurs pays du monde également sont progressivement passés dans le domaine économique, d'une politique protectionniste à une politique plus ouverte pour rendre le franchissement des échanges aux frontières plus facile¹²⁶.

Ainsi les entreprises se sont développées en dehors des frontières nationales à raison de plusieurs buts : un but lucratif (assurer la croissance du chiffre d'affaires), élargir leur influence et profiter de certaines conditions avantageuses qui existent dans les pays d'accueil comme le coût des matières premières, car ces derniers peuvent exister dans un pays étranger et que la fabrication d'un produit exige cet élément essentiel. En ce qui concerne les modalités de l'implantation à l'étranger, elles sont diverses. Elles peuvent prendre la forme d'un établissement stable, d'une filiale ou d'une personne pourvue ou dépourvue de la personnalité morale.

L'internationalisation des échanges et des activités exercées soit par des entreprises installées à l'étranger, soit par des personnes physiques qui sont liées par deux législations fiscales différentes, peut entraîner des cas de double ou multiple imposition, ou les cas de non double imposition.

En matière d'impôt sur les sociétés, certains pays appliquent le principe de territorialité restreinte ; tel est le cas en Algérie et en France ¹²⁷ car l'impôt sur les bénéfices des sociétés frappe uniquement les bénéfices réalisés par les entreprises exploités dans le territoire national, et ceux dont l'imposition est attribuée par une convention internationale relative à la double imposition.

En revanche, certain pays appliquent le principe de la mondialisation des revenus, c'est-à-dire que les sociétés sont soumises à l'impôt sur une base mondiale, sur la totalité de leurs revenus, de source nationale ou étrangère¹²⁸.

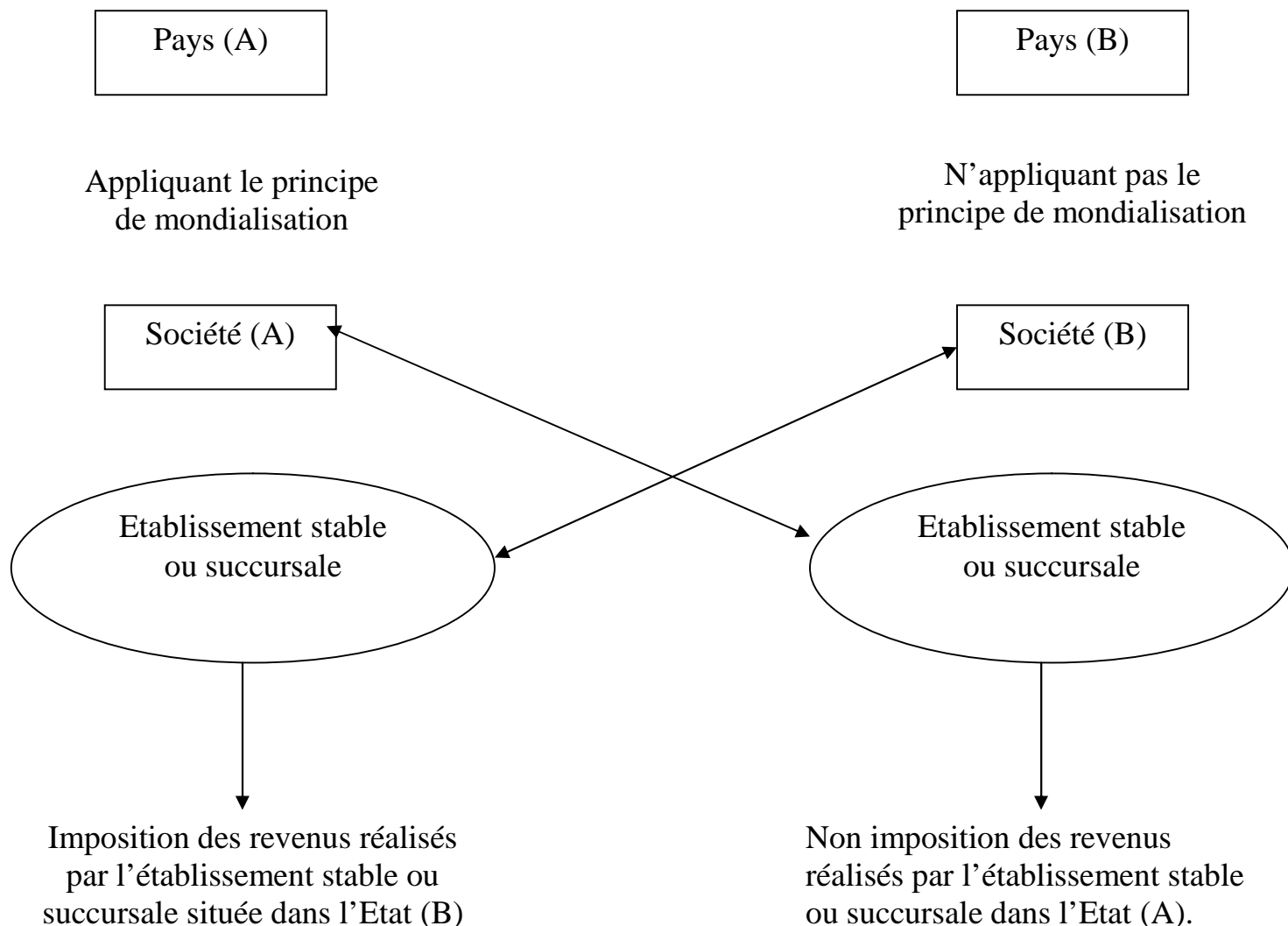
Comme ce schéma montre :

¹²⁵ - H. AYADI, *op.cit.*, n°12, p. 5.

¹²⁶ - BONVIN JEAN et MORRISSON CHRISTIAN, *L'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE)*, Puf, 1^{ère} éd.1998, pp. 16 et 17.

¹²⁷ - En ce qui concerne l'Algérie c'est l'article 137 du C.I.D., et pour la France l'article 209 du C.G.I.

¹²⁸ - T. LAMORLETTE et P. RASSAT, *op.cit.*, pp. 18.19 et 20.



Les échanges commerciaux ne sont plus les seuls qui ont connu un élargissement de leurs marchés, mais les services également ont connu une révolution et un développement tel est le cas dans le domaine des technologies de l'information. En effet, l'Internet ouvre de nouvelles voies à la fraude et à l'évasion fiscales et rend les principes traditionnels d'impositions inapplicables. La tâche exercée par l'administration fiscale devient plus difficile, car les transactions effectuées sur le réseau, soit par des personnes situées dans le même territoire ou bien dans des territoires différents, lui manqueront un contrôle effectué sur le même réseau, dès lors que l'Internet ignore les frontières, les juridictions nationales et les signes d'identification (nationalité, résidence...)¹²⁹.

¹²⁹- H. AYADI, op.cit., pp. 9.10.12 et 13.

Sous section 2 : Au cœur de la mondialisation, les paradis fiscaux

Certains Etats, par leurs législations ont créé des paradis fiscaux dans leurs territoires. Ces paradis naissent entre la fin du 19^{ème} siècle et le début du 20^{ème} siècle, dans cette époque qui a connu un développement marqué par une mobilité des capitaux, des personnes et des services¹³⁰. Plusieurs gouvernements ont édicté des lois leur permettant de définir leur territoire.

A) La notion de paradis fiscaux

Il existe des disparités fiscales entre les Etats à tous les niveaux de l'impôt. Il résulte de ces disparités dans certains pays la jouissance de ces derniers d'un caractère des « paradis fiscaux » ou « oasis fiscales ». Il n'est pas facile de trouver une définition au « paradis fiscal » car sa notion n'a qu'une valeur relative. Dès lors que tout pays peut être considéré comme un refuge fiscal au regard de certaines situations ou opérations particulières. Au sens général, le « paradis fiscal » est un pays dans lequel des résidents étrangers individus et entreprises, placent leur argent afin d'éviter d'être imposé dans le pays d'origine. C'est un pays dans lequel les conditions d'impositions sont particulièrement favorables¹³¹.

Les paradis fiscaux sont encore des pays où il n'existe pas d'impôt, ou il existe une imposition très faible, et sont des lieux où s'implantent des sociétés holding, sociétés de financement, sociétés écrans (par exemple : Panama) et sont des pays qui abritent des capitaux actifs (investis dans des sociétés ayant des activités commerciales ou financières ; comme Hong Kong, Jersey)¹³².

Le paradis fiscal peut être **un pays refuge**, ce dernier est l'endroit où s'investissent des capitaux recherchant l'anonymat ou la tranquillité¹³³. C'est-à-dire c'est un pays offrant de grandes garanties de sécurité aux capitaux qui y trouvent refuge où ils ont le plus de chance de durer, donc, un havre à des capitaux passifs (investissement passif composé de titre de placement). Ces deux types de facilité sont généralement offerts par le même Etat.¹³⁴

B) Principales caractéristiques des paradis fiscaux

Dans la législation ou la pratique administrative de la plupart des pays membres de l'Organisation de coopération et de développement économique (O.C.D.E) (Canada, Etats

¹³⁰- CHAVAGNEUX CHRISTIAN et PALAN RONEN, Les paradis fiscaux, La découverte, 2006, pp. 28, 29 et 30.

¹³¹- BETRAME PIERRE, La fiscalité en France, Hachette, 4^{ème} éd ; 1995, p. 126.

¹³²- Idem.

¹³³- G. TIXIER, op.cit., p. 103.

¹³⁴- P. BELTRAME, op.cit., p. 126.

Unis, Japon, France, etc.) il n'y a pas de définition ou de critères d'identification des « paradis fiscaux ». Toutefois, certains pays, à l'occasion de leur adoption de mesures de lutte contre l'utilisation des « paradis fiscaux », ont établi des critères permettant d'identifier leur existence par prendre comme référence le niveau d'imposition appliqué. En France, la législation fait référence à la notion d'Etat étranger ou de territoire à « Régime fiscal privilégié ». C'est-à-dire il est considéré comme « paradis fiscal » au regard de la législation française le territoire où les bénéficiaires ou revenus ne sont pas imposables, ou sont soumis à des « impôts notablement moins élevés » qu'en France (art 238.a. C.G.I.). Le Japon retient un critère analogue. En Belgique, la législation belge se réfère aux pays où le « niveau d'imposition est notablement plus avantageux ». Au Royaume-Uni, sa législation parle d'un « niveau d'imposition inférieur », où la charge fiscale représentant moins de la moitié de l'impôt qui serait payable au Royaume-Uni par une société résidente de ce pays. Un certain nombre de facteurs sont généralement admis comme caractéristique des « paradis fiscaux »¹³⁵.

1- Les caractéristiques fiscales

- **Une imposition faible ou nulle pour les non résidents :** L'existence d'une différence importante au niveau d'imposition entre le pays d'origine et le pays étranger, peut faire de ce dernier un " paradis fiscal ", s'il applique une faible ou nulle imposition. Pour certains auteurs, il n'y aurait pas de « paradis fiscaux », s'il n'y a pas dans l'autre côté, des « enfers fiscaux », ces derniers sont des Etats ayant une pression fiscale élevée. Aux « îles Caïmans » (Amérique), aux « Bahamas », il n'existe aucun impôt sur le revenu, et aucun impôt sur les sociétés ni sur les plus values et absence de droit de succession. Dans ces territoires, la principale perception est appliquée aux redevances (moins de 1 %) sur le montant du capital des sociétés domiciliées, et la source des autres ressources est constituée par les taxes perçues à l'exportation ou l'importation des marchandises ou du tourisme¹³⁶.

Dans la législation française, précisément dans l'article 238 A du C.G.I, le législateur a cité le régime fiscal privilégié, dont le critère d'une imposition faible ou nulle. **Au sens de cet article**, soit le bénéficiaire n'est pas imposable dans le pays étranger où il est domicilié ou établie ; soit il est soumis dans l'Etat étranger où il est domicilié ou établi , à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices, notablement moins élevés qu'en France .

La condition d'un système fiscal privilégié peut être réalisée dans deux cas :

¹³⁵ - O.C.D.E., Série questions de fiscalité internationale, op.cit., pp. 21 et 22.

¹³⁶ - C. CHAVAGNEUX et R. PALAN, op.cit., pp. 29, 30 et 31.

- **Si le bénéficiaire est une personne physique**; il faut faire une comparaison au niveau de la charge fiscale que représente l'impôt sur le revenu français avec celui de l'impôt applicable aux personnes physiques dans le pays étranger.

- **Si le contribuable est soumis à l'impôt sur les sociétés** il faut comparer le taux de cet impôt en France avec celui qui est applicable au pays étranger ; la comparaison doit donc porter sur des impôts de même nature. Exemple de certains pays bénéficiant d'un régime fiscal privilégié : **Les Bahamas, les Bermudes, Nouvel Calédonie, Koweït**. Il existe à Koweït, un impôt sur les sociétés auquel ne sont soumises que les sociétés pétrolières. Au **Liban** ; les revenus de valeurs mobilières (obligations, actions de source étrangère) supportent, en principe, une retenue de 10 %.¹³⁷.

L'absence ou la quasi- absence d'une imposition comme une condition fiscale ne suffirait pas si d'autres conditions extra fiscales n'étaient pas réunies pour créer un environnement permettant d'attirer les capitaux et les personnes.

2-Les caractéristiques extra fiscales

a) Un secret bancaire renforcé

Les opérations financières jouissent d'une confidentialité dans le monde des affaires. Mais les paradis fiscaux accordent une protection étendue à ces opérations effectuées sur leur territoire ou par leur intermédiaire¹³⁸. Certains pays ont adopté des dispositions législatives concernant le secret bancaire comme la Suisse, sa loi bancaire de 1934 dans son article 47, place ce secret sous la protection du droit pénal. En vertu de cet article il est considéré en Suisse comme acte criminel, le fait qu'un employé d'une banque suisse divulgue des informations concernant l'identité de ses clients, quelles que soient leurs nationalités, à son propre gouvernement.

Donc la confidentialité des opérations financières dans les paradis fiscaux n'est pas la même dans les autres pays. Car dans les premiers territoires, leurs établissements financiers ne sont pas seulement obligés de ne pas donner d'information sur un de leurs clients à un autre client, mais ils sont aussi obligés par la loi de ne pas divulguer, la nature, l'origine et le nom de leurs clients à leurs propres gouvernements. L'Autriche et le Luxembourg appliquent le même système.¹³⁹

¹³⁷- P. MICHAUD, op.cit., pp. 17, 19, 22, 91,92 et 93.

¹³⁸- O.C.D.E. –Série questions de fiscalité internationale, op.cit., p. 23.

¹³⁹- C.CHAVAGNEUX et R.PALAN, op.cit, pp. 13et37.

b) La facilité de communication

Le fonctionnement d'un paradis fiscal suppose l'existence de moyens modernes de communications, le transport aérien par exemple permettant des liaisons rapides avec les pays développés où sont installés les groupes internationaux. Il faut également des moyens de télécommunication, téléphone, poste, réseau d'internet très développé, etc.

S'il a de mauvaises communications, le développement d'un paradis fiscal peut être retardé¹⁴⁰.

c) Stabilité politique

Le paradis fiscal doit jouir d'une stabilité politique, car le caractère d'un paradis ne peut s'accorder ou s'établir dans un territoire qui ne donne pas de garanties suffisantes de stabilité politique et que l'instabilité politique constitue un risque pour les capitaux et les personnes qui veulent s'installer dans ces territoires.

d) Une liberté de mouvements internationaux de capitaux

Le déplacement de capitaux d'une place à une autre a besoin d'une liberté pour leur circulation. Le paradis fiscal constitue un exemple parfait de marché libre.

e) Existence de service professionnel

Ce service est un élément indispensable à l'existence d'un paradis fiscal, comme réseaux de banques, cabinets d'avocats, comptables, etc., car l'implantation des sociétés par exemple sur ces territoires exige l'intervention de personnes capables connaissant les lois applicables dans ce pays pour assurer le fonctionnement administratif de ces sociétés.

f) Un réseau des conventions bilatérales

Les pays des paradis fiscaux ont généralement signé des conventions fiscales avec les grands Etats pour éliminer la double imposition.

La mondialisation de l'économie joue un rôle très important dans l'apparence des problèmes de la fiscalité au niveau international. Mais le rôle exercé par les Etats dans l'application de leur souveraineté n'est pas moins important de ce exercé par la mondialisation.

Section 2 : La souveraineté fiscale

L'expression de souveraineté se trouve dans les domaines politique, institutionnel, ainsi que fiscal.

¹⁴⁰- P. MICHAUD, op.cit., p. 18.

Sous section 1 : La notion de souveraineté fiscale

« ...La souveraineté fiscale peut se définir comme étant le pouvoir d'édicter un système d'impôts, soit législatif, soit réglementaire, possédant une autonomie technique par rapport aux systèmes susceptibles d'entrer en concurrence avec lui »¹⁴¹. Autrement dit, « Une entité territoriale, bénéficiant ou non de la souveraineté politique, est réputée jouir de la souveraineté fiscale dès lors qu'elle dispose d'un système fiscal présentant deux caractéristiques : une autonomie technique et une exclusivité d'application dans le territoire en question »¹⁴².

- **L'autonomie technique** : Chaque branche spécialisée du droit tend à élaborer ses règles et ses principes particuliers. Il existe donc une indépendance du droit fiscal par rapport aux données définies dans le cadre des autres branches du droit (droit civil, droit commercial, etc)¹⁴³. Cette autonomie apparaît en matière fiscale dans des règles juridiques établies à des fins purement fiscales, comme les règles d'assiette, de recouvrement d'impôt, les règles de contrôle fiscal. Or, le droit fiscal n'est pas lié par les qualifications des autres branches du droit, en ce qui concerne par exemple le domicile, le revenu, la jouissance des droits, etc.

- **Exclusivité d'application** : Il y a exclusivité « lorsque le système fiscal s'applique, à l'exclusion de tout système concurrent, dans un territoire déterminé où il est l'unique pourvoyeur de ressources fiscales »¹⁴⁴. Donc, si l'entité territoriale a le pouvoir de créer l'impôt, elle a en même temps le pouvoir d'appliquer l'impôt au contribuable. En plus de pouvoir d'imposition, elle a le pouvoir de contrôle et de sanction. « D'une manière générale, la loi fiscale est applicable à tous ceux qui résident sur le territoire de l'Etat, y perçoivent des revenus et effectuent des transactions »¹⁴⁵.

Sous Section 2 : L'appartenance à la souveraineté fiscale

Une entité territoriale qui est dotée de la souveraineté politique, jouit également de la souveraineté fiscale, mais ce n'est pas la même chose dans le cas contraire. Tel est le cas de l'Algérie avant son indépendance, elle bénéficiait d'un système fiscal autonome. Donc, la souveraineté fiscale ne coïncide pas toujours avec la souveraineté politique.

¹⁴¹- L. CARTOU, op.cit., p. 13.

¹⁴²- G. TIXIER., op.cit., p. 05.

¹⁴³- F. DERUEL et C.DELAUZIANGHEIN, op.cit., pp. 156 et 157.

¹⁴⁴- G. TIXIER, op.cit., p. 05.

¹⁴⁵- R. BARRAINE op.cit., p. 278.

Une personne appartient **totale**ment à la souveraineté fiscale d'un Etat, lorsqu'elle dispose une dépendance politique, sociale et économique. C'est-à-dire ces trois catégories de dépendance sont réunies dans la même personne. Le terme « allégeance fiscale » exprime, le rattachement de l'imposition à une souveraineté¹⁴⁶.

- **La dépendance politique** : elle est définie par le lien politique de la nationalité, l'Etat peut imposer les personnes sur ce lien comme critère d'imposition. A titre d'exemple, l'imposition des nationaux d'un Etat résidant à l'étranger.

- **La dépendance sociale** : elle est définie en fonction de la résidence ou le domicile du contribuable.

- **La dépendance économique** : elle est définie par la participation de l'individu aux activités de ce pays.

Par ailleurs, en raison du développement des échanges internationaux et avec la rapidité des déplacements, une même personne (physique ou morale), peut appartenir à des situations d'allégeance politique, sociale ou économique vis-à-vis de deux ou plusieurs pays, et par voie de conséquence, elle se trouve assujettie à deux ou plusieurs systèmes fiscaux. Elle supporte alors une double ou multiple imposition. Donc, le conflit d'allégeance fiscale peut être à l'origine de la double ou multiple imposition¹⁴⁷, tel est le cas de la personne qui est imposée à la fois dans l'Etat du domicile, dans l'Etat de la source du revenu et dans l'Etat qui possède sa nationalité.

Cette souveraineté confère à l'Etat une liberté d'adopter la législation de son choix. Mais des inconvénients peuvent résulter de cette souveraineté exercée par chaque Etat. Par exemple, les phénomènes d'évasion fiscale ou de double imposition peuvent résulter d'une divergence entre les législations fiscales nationales. Une divergence ou une concurrence entre deux lois fiscales ne constitue pas un conflit en droit fiscal. Tout problème de conflit se pose en droit international privé, où il s'agit d'une alternative en faveur de l'une des lois en présence. Par exemple dans la dissolution du contrat de mariage l'article 12 al.2 du code civil algérien prévoit que : « *la dissolution est soumise à la loi nationale de l'époux au moment de l'acte introductif d'instance* ». Donc, il y'a un conflit devant le juge algérien, ce dernier doit appliquer la loi nationale de l'époux (qui est tunisien par exemple).

En matière fiscale, il n'y a pas d'alternative, c'est-à-dire il n'y a pas le choix entre deux lois fiscales, car chaque pays, ne cherche autre chose que l'application de la loi fiscale nationale. Il appartient, donc, au droit fiscal national de « déterminer les conditions

¹⁴⁶- H. AYADI, op.cit., p. 46.

¹⁴⁷- G. TIXIER, op.cit., pp. 06, 07 et 08.

d'application de la loi fiscale quand il s'agit d'un contribuable étranger ou d'une richesse étrangère, ou d'un contribuable national à activité étrangère »¹⁴⁸.

La souveraineté fiscale est définie également par la capacité d'un gouvernement à créer et à lever un impôt pour financer son budget de façon indépendante et selon ses propres critères¹⁴⁹.

Mais il peut s'agir d'une souveraineté exercée par plusieurs autorités dans le même pays. Tel est le cas de la Suisse, qui est un Etat fédéral et que sa structure fédéraliste se reflète largement dans sa fiscalité. Dans ce pays, par exemple, les impôts directs sont prélevés par l'Etat central et par les 26 Etats membres qui la composent. Or, chacun de ces Etats (confédérations et cantons) jouit de sa propre et entière souveraineté fiscale¹⁵⁰.

En effet, chaque Etat étant totalement souverain sur son territoire en matière de législation fiscale, ce qu'il lui permet de modifier, supprimer ou adopter des dispositions pour lutter contre les problèmes fiscaux. Mais l'utilisation des mesures unilatérales dans la lutte contre ces problèmes reste un moyen insuffisant, donc, il est devenu nécessaire, pour un remède efficace, de coopérer entre les Etats dans le cadre des conventions fiscales.

¹⁴⁸- L. TROTABAS, op.cit., p. 519.

¹⁴⁹- <http://www.senat.fe/rap/>

¹⁵⁰- Il existe en Suisse 27 législations fiscales différentes (une législation fédérale et 26 cantonales) concernant l'imposition des bénéfices et de la fortune des personnes morales ainsi que de revenu et de la fortune des personnes physiques). Mais la souveraineté fiscale des cantons est limitée par une harmonisation dite « formelle » au moyen de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, cette harmonisation formelle concerne en particulier, l'assujettissement à l'impôt. La fixation des barèmes, des taux et des montants d'impôts demeurent de la compétence des cantons. L'adoption des règles internationales par l'Etat n'est pas incompatible avec la préservation des souverainetés fiscales. Mais pour réaliser cette préservation, deux conditions s'imposent : il faut d'une part que l'application de ces règles à un Etat résulte de sa décision propre, et d'autre part, que ces règles ménagent jusqu'à un certain point sa capacité à moduler des décisions fiscales. V. le site web : <http://www.votre-argent.ch/systeme.fiscal-suisse.html>.

Les Etats essaient d'éliminer les problèmes fiscaux internationaux ou au moins de les atténuer par leurs législations internes. Mais le dispositif fiscal interne à lui seul ne peut pas atteindre cet objectif. La communauté internationale a recouru à la voie de la coopération bilatérale ou multilatérale par la conclusion des conventions fiscales. L'Organisation des Nations Unies a élaboré un modèle de convention fiscale en 1943. L'Organisation Européenne de Coopération Economique(OECE), future OCDE, à également contribué au traitement des problèmes fiscaux en publiant les grandes lignes d'un modèle de convention sur la fiscalité internationale. En 1963 un projet complet de convention tendant à éliminer la double imposition et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, était prêt mais il fallut attendre 1977 pour que le modèle de convention soit publié. Le modèle de l'OCDE offre un cadre de référence pour les négociateurs bilatérales et pour le règlement des différends. La multiplication des conventions fiscales limite la souveraineté de la loi fiscale interne, mais ces conventions restent dans un rôle d'intervention subsidiaire vis-à-vis de ce droit ; dès que le droit d'imposition est attribué à un Etat par une convention, ce sont les modalités d'imposition de cet Etat qui sont appliquées. La convention fiscale est donc très importante pour les expatriés ou les personnes soit physiques ou morales ayant des intérêts dans d'autres Etats. Ce titre contient deux chapitres le premier concernant l'historique des conventions fiscales, le deuxième est relatif au cadre juridique des conventions fiscales.

Chapitre 1 : L'historique des conventions fiscales

La source conventionnelle du droit fiscal international est très ancienne, elle revient à la première convention fiscale qui a été conclue entre la France et le Royaume de Belgique le 12 août 1843 relative à l'assistance administrative en matière de droits de succession¹⁵¹ et au règlement des relations des administrations de l'enregistrement de France et de Belgique. Cette convention fiscale a été signée à Lille entre les deux pays par Louis Philippe et Léopold I^{er}¹⁵², et confirmée par l'article 14 de la convention fiscale du 20 Janvier 1959 entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et les droits d'enregistrement¹⁵³. L'article 1^{er} de la convention du 1843 prévoit : « *Il y aura, entre les receveurs de l'enregistrement et des domaines, échanges de tous les documents et renseignements pouvant aider à la perception complète et régulière des droits établis par les lois, qui régissent les deux pays ou se rattachent à des intérêts domaniaux, leur afférant réciproquement* ». ¹⁵⁴ « Il convient de noter " que l'initiative de convention franco-belge de 1843 revient à la Belgique qui, peu de temps après, signait de semblables accords d'assistance administrative avec deux autres pays voisins, les Pays-Bas et le Luxembourg (1845) » ¹⁵⁵.

La convention fiscale entre la Belgique et les pays –bas à été conclue le 24 Mai 1845 en matière d'échange de renseignements entre les administrations Néerlandaises et Belge. Selon la convention du 1843 ou les conventions de 1845, l'émergence d'assistance administrative est antérieure à la lutte contre la double imposition. Ce chapitre est réparti en deux sections, l'émergence des conventions fiscales (section 1), et les travaux des organisations internationales (section 2).

¹⁵¹- J. JARNEVIC, op.cit., p. 69.

¹⁵² <http://www.bourgogne.CCI.FR/>

¹⁵³- Publié par le décret n°60-876, du 12 août 1960, J.O.R.F du 19 août 1960 l'article 14 : « 1. Les autorités fiscales des deux Etats se communiquent tous renseignements dont elles disposent ou qu'elles peuvent obtenir et qui sont nécessaires pour assurer l'application des dispositions de la présente convention.

2. la convention Signée à Lille le 12 août 1843, relative à l'échange de renseignements tirés des actes présentés à la formalité de l'enregistrement, des déclarations de successions ou de mutation par décès et d'autres documents administratifs, continuera à recevoir ses pleins et entiers effets. Les autorités compétentes des deux Etats se concerteront pour apporter à cette convention les aménagements nécessaires, compte tenu des renseignements qui peuvent être obtenus dans le cadre de la législation de chaque Etat.

3. Tous renseignements ainsi échangés doivent être tenus secrets et ne peuvent être révélés, en dehors du contribuable ou de son mandataire, à aucune personne autre que celles qui s'occupent de l'établissement et du recouvrement des impôts ainsi que des réclamations et recours y relatifs.

¹⁵⁴ www.impôts.gouv.fr. Cette coopération administrative concerne ainsi : la transmission des extraits d'enregistrements d'actes, de déclarations de mutation et d'états de décès, pouvant intéresser le trésor public de l'un ou l'autre pays.

¹⁵⁵- J.C.P. éd. dr.fis.int, 1968, p. 15.

Section 1 : L'émergence des conventions fiscales

Les conventions fiscales internationales qui sont apparues anciennement ne se sont développées que récemment. C'est, en effet, l'essor des relations économiques internationales et l'accession de nombreux territoires à l'indépendance qui ont conduit, au XX^{ème} siècle, les Etats à développer le réseau de leurs conventions fiscales.

Sous section 1 : Définition de la convention fiscale internationale

C'est un traité liant deux ou plusieurs Etats¹⁵⁶, visant à éviter les phénomènes de double imposition internationale et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationales¹⁵⁷. La convention fiscale constitue une limitation volontaire de la souveraineté fiscale de chaque Etat contractant, et pour éviter tout contentieux avec les fisces des Etats contractants, elle définit quelques notions essentielles comme l'établissement stable, la résidence, etc. Elle fixe les modalités d'imposition des différentes catégories de revenus et permet aux contribuables de connaître à l'avance le régime fiscal, et par conséquent, les résultats financiers de leurs activités internationales¹⁵⁸.

La convention modèle de l'O.C.D.E précise, en son article 1^{er}, qu'elle est applicable aux personnes¹⁵⁹ qui sont les résidents d'un Etat contractant ou de deux Etats contractants. Ainsi elle détermine en son article 2, les impôts visés : les impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions perçues pour le compte d'un Etat contractant ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception¹⁶⁰.

Les conventions fiscales concernent la fiscalité directe, puis qu'elles règlent les questions relatives aux impôts sur le revenu, sur les bénéfices des sociétés, sur la fortune et parfois en matière d'impôts sur les successions. Ces conventions ne visent pas les taxes sur le chiffre d'affaires ou, plus généralement, les impôts indirects, car l'application de ces impôts est normalement limitée au territoire national¹⁶¹, ce qui exclut de fait l'existence de la double imposition internationale¹⁶².

¹⁵⁶- La plupart du temps, il est qualifié de « Bilatéral », puisqu'il est conclu entre deux Etats.

¹⁵⁷- T. LAMORLETTE., P. RASSAT, op.cit., p. 226.

¹⁵⁸- www.aboulo.com

¹⁵⁹- Personnes physiques et morales, V. L'art 4 de la convention modèle de l'O.C.D.E

¹⁶⁰- J. JARNEVIC, op.cit., p. 72.

¹⁶¹- H. AYADI, op.cit., n°131, p. 92.

¹⁶²- À l'importation, la TVA est perçue par l'administration des douanes dès l'importation de la marchandise. Donc le produit exporté devra quitter l'Etat exportateur en exonération d'imposition sur la dépense, c'est-à-dire

Sous section 2 : Le caractère bilatéral des conventions fiscales

Les conventions en droit fiscal sont multiples. En effet, il faut distinguer entre les conventions dont l'objet est exclusivement fiscal qui ont pris une importance substantielle, (notamment les conventions qui sont connues sous le nom de conventions préventives de double imposition) et les conventions dont l'objet est autre que d'ordre fiscal mais renferment des dispositions qui intéressent l'impôt.

A) Le principe

Les conventions fiscales, soit bilatérales ou multilatérales, ne forment pas un bloc homogène, car il existe des conventions fiscales à objet particulier qui règlent une partie seulement des problèmes fiscaux entre deux ou plusieurs Etats comme, les conventions d'assistance fiscale entre Etats. Ces accords ont un objet limité qui conduit à les compléter par des accords de portée plus générale. Ces derniers sont connus sous le nom de conventions de non double imposition, elles gardent une grande place dans les sources internationales du droit fiscal international¹⁶³. Leur objet est général, parce qu'elles règlent les relations entre deux Etats pour tout ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune et parfois les droits de succession, de donation et de timbre, ainsi que l'assistance administrative. Elles ne traitent cependant ni des taxes sur le chiffre d'affaires ni des droits indirects, car l'application de ces impôts est normalement limitée au seul territoire national, ce qui exclut en pratique tout phénomène de double imposition internationale.

Les conventions fiscales sont principalement bilatérales et ont des objectifs à réaliser. Elles sont exceptionnellement multilatérales¹⁶⁴. Elles sont bilatérales, parce qu'elles lient deux Etats et parce que le pouvoir d'imposition sur les revenus (ou sur la fortune) énumérés dans la convention, est réparti entre l'Etat de la source du revenu et l'Etat de résidence du contribuable. Ces conventions sont les plus nombreuses ; elles sont conclues par les pays d'Europe, d'Afrique, d'Amérique, d'Asie et d'Australie. Elles sont très importantes dans la situation d'un expatrié, car elles préciseront le lieu d'imposition de ses biens et de ses revenus. Elles ont la nature de traités internationaux ; elles relèvent par conséquent du droit international en ce qui concerne leur processus d'élaboration et de modification, et sont incorporées dans l'ordre juridique interne selon les règles propres à chaque Etat. Mais elles

ce produit subit l'imposition uniquement dans l'Etat de destination « l'Etat de consommation finale ». V. J.GROSCLAUDE et P.MARCHESSOU, n°351 et n°353, pp. 309 et 311.

¹⁶³- J. P.JARNEVIC, op.cit., pp. 69 et 70.

¹⁶⁴- H. AYADI, op.cit, n°175, p. 119.

doivent être négociées, signées, ratifiées et publiées pour pouvoir entrer en vigueur et avoir force légale.

Les conventions fiscales internationales ont pour principal objet de protéger les contribuables contre une double imposition, une discrimination fiscale fondée sur la nationalité.

Il s'agit aussi d'établir une assistance administrative entre les Etats contractants et d'assurer un contrôle beaucoup plus efficace de la fraude et l'évasion fiscales internationales.

B) Les exceptions

Les conventions bilatérales ne visent que les problèmes nés de la concurrence entre les souverainetés fiscales des deux Etat contractants¹⁶⁵. Si un problème de double imposition se pose entre plusieurs Etats, au même moment, ce problème pourrait être avantageusement réglé dans le cadre d'une négociation multilatérale. La conclusion de convention multilatérale entre ces Etats explique les insuffisances des conventions bilatérales.

Au titre d'exemple, (AB), (AC) et (BC) sont des conventions bilatérales respectivement conclues entre les Etat A, B et C en vue d'éviter les doubles impositions.

A —→ l'Etat de la résidence du contribuable.

B —→ l'Etat de la source du revenu.

C —→ l'Etat dont cette personne a la nationalité.

Les solutions suivantes ont été retenues dans les conventions en cause ; pour l'imposition d'une même catégorie de revenu :

- convention (AB) : droit d'imposition réservé à l'Etat de la résidence du contribuable, l'Etat de la source renonçant à percevoir son impôt.
- Convention (AC) ; droit d'imposition réservée à l'Etat de la nationalité, l'Etat de la résidence renonçant à percevoir son impôt.
- Convention (BC) : droit d'imposition réservé à l'Etat de la source des revenus, l'Etat de la nationalité renonçant à percevoir son impôt¹⁶⁶.

En définitive, le revenu considéré subira, en dépit de l'existence des trois conventions bilatérales une triple imposition dans les Etats (A), (B) et (C). Par la conclusion de ces trois conventions il ne s'ensuivra pas que toute difficulté aura disparu à l'intérieur du groupe indirectement constitué par les trois Etats en question, un tel résultat pourrait être atteint si les trois Etats concluent ensemble un accord triangulaire. Ainsi, au terme de l'évolution qui caractérise notamment l'environnement économique, le monde se trouverait partagé en plusieurs communautés conventionnelles. Et avec la suppression des frontières

¹⁶⁵ - L. TROTABAS, op.cit., n° 108, p. 119.

¹⁶⁶ - J.C.P.éd dr.fis.int, 1968, n° 52, p. 14.

progressivement entre des Etats membres de ces communautés, la logique semble demander un instrument unitaire pour mieux répondre à la multiplication croissante des rapports économiques triangulaires et multilatéraux¹⁶⁷. Si chaque Etat dans une communauté, telle que la communauté économique européenne, reste libre de négocier des conventions bilatérales avec les Etats tiers, les difficultés ne seront pas toutes résolues qu'avec la conclusion d'une convention multilatérale. La possibilité d'adopter une convention multilatérale pour remplacer la convention fiscale a été envisagée premièrement par la Société des Nations (S.D.N), elle n'a pu que constater l'irréalisme de telles tentatives, compte tenu de la difficulté et de la multiplicité des problèmes techniques que posait l'écart entre système fiscaux des parties contractantes.

Le Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E, avait également examiné la possibilité de conclure une convention fiscale multilatérale et il était parvenu à la conclusion que cela soulèverait de grandes difficultés. Il avait toutefois reconnu que la convention multilatérale puisse constituer une solution intéressante pour un groupe d'Etats présentant des systèmes fiscaux similaires¹⁶⁸ et des objectifs communs.

Les exemples de conventions multilatérales : en 1983, les pays nordiques de l'UE (Finlande, Suède et Danemark) ont signé avec d'autres pays membres du conseil Nordique (Islande et Norvège), un accord multilatéral relatif au double imposition, qui a remplacé les conventions bilatérales existantes entre ces cinq pays. La convention nordique constitue un bon exemple pratique d'une convention multilatérale entre un groupe de pays membres de l'O.C.D.E et (partiellement) de l'UE,¹⁶⁹

- L'Organisation des Nations Unies pour l'Education, la Science et la Culture (UNESCO) tendant à éviter la double imposition des redevances de droits d'auteur, a publié un modèle d'une convention multilatérale et protocole additionnel. Ils sont adoptés le 13 décembre 1979,¹⁷⁰

- Convention de l'Union du Maghreb Arabe du 23 Juillet 1990 tendant à éviter les doubles impositions et établir les règles d'assistance mutuelle en matière d'impôts sur le revenu,

¹⁶⁷ - <http://EC.EUropa.EU/Taxation.cussto s/m>

¹⁶⁸ - Systèmes fiscaux similaires : c'est à dire les dispositions de la convention entre les Etats (A) et (B) sont les mêmes entre l'Etat (C) et l'Etat (D), la convention multilatérale qui englobe les Etats (A), (B), (C) et (D) devenue intéressante. J.C.P.éd dr.fis.int, 1968, n°52, p. 14 et 15.

¹⁶⁹ - <http://EC.EUropa.EU/Taxation.cussto s/m>

¹⁷⁰ - La double imposition des redevances de droits d'auteur porte atteinte, aux intérêts des auteurs et entrave ainsi la circulation des œuvres protégées par le droit d'auteur. C'est pourquoi l'U.N.E.S.C.O. a publié un modèle d'une convention multilatérale contre la double imposition. Le texte complet de cette convention sur le site web : <http://portal.unesco.org/fr>

Cette convention remplace les conventions de non double imposition conclues avec la Tunisie, la Lybie, le Maroc et la Mauritanie,¹⁷¹

- Les pays arabes membres au conseil de l'unité économique arabe, ont conclu en 1973 une convention Multilatérale tendent à éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale : puis, ces Etats ont conclu une nouvelle convention le 3 décembre 1997, en vue d'éviter la doubles imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital ; la convention de 1973 à été abrogée par la convention de 1997,

- Les Etats membres de l'accord de coopération économique de l'Europe de l'Est, ont conclu en 1977 une convention multilatérale évitant la double imposition¹⁷²,

- La convention de la Communauté des Etats d'Afrique de l'Ouest (CEAO) signée le 29/10/1984, en vue d'éviter la double imposition,

La convention fiscale contre la double imposition signée le 16 Novembre 1971, entre Bolivie, Chili, Colombie Equateur et Pérou),

- En outre, il existe une convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (convention signée à Strasbourg, le 25 Janvier 1988 et entrée en vigueur le 1^{er} Avril 1995)¹⁷³.

Il serait concevable qu'une convention multilatérale entre en vigueur vis à-vis des parties qui l'ont signé, sans devoir attendre la signature et/ou ratification de tous les Etats membres.

C) Distinction avec d'autres conventions

Les conventions de non double imposition sont différentes de celles comportant certaines dispositions fiscales. Ces dernières, quel que soit leur objet principal, peuvent également contenir des clauses traitant de certains problèmes fiscaux¹⁷⁴.

1- Les traités fondateurs de l'Union Européenne

Les traités de l'Union Européenne comme le traité sur le charbon et de l'acier (signé à Paris le 18 Avril 1951 et entré en vigueur le 23 juillet 1992), le traité sur l'Union Européenne (signé à Maastricht le 7 février 1992 et entré en vigueur le 1^{er} novembre 1993) et notamment le traité de Rome (signé dans la capital italienne, traité instituant la communauté économique européenne, est entré vigueur le 1 Janvier 1958), peuvent constituer une source de droit, y compris en droit fiscal.

¹⁷¹- Décret présidentiel n°90-424 du 22 décembre 1990, J.O.R.A. n° 06 du 6 février 1991.

¹⁷²- H. AYADI, op.cit, n° 178, P. 119.

¹⁷³- <http://RC.Europa.EU/Taxation-customs/>

¹⁷⁴- P. JARNEVIC, op.cit., p. 69.

En effet, dès la création de la Communauté Européenne, le traité de Rome contenait un chapitre prévoyant des dispositions fiscales destinées pour l'essentiel à éviter entre Etats membres la mise en place d'une concurrence fiscale sur les biens de consommation.

En particulier, l'article 99 du traité permettait à la commission de prendre l'initiative de proposer au conseil des mesures destinées à harmoniser, dans l'intérêt du marché commun, les législations des différents Etats membres, relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires et autres impôts indirects, y compris les mesures de compensation applicables aux échanges entre les Etats membres¹⁷⁵.

Ainsi, le traité de Rome contenait certains principes qui, parfois, peuvent s'appliquer directement en matière fiscale : les principes de libre circulation des personnes, de liberté d'établissement au sein de l'Union Européenne, qui permettent d'éviter les discriminations entre les nationaux des Etats membres de l'Union et les nationaux d'autres Etats de l'Union. La discrimination dans le domaine fiscal était pratiquée par le gouvernement français, quand il refusait d'accorder le bénéfice de l'avoir fiscal aux succursales françaises de sociétés européennes, ce qui l'a obligé à modifier sa législation fiscale.

« Pour assurer la libre circulation des marchandises, il fallait d'abord abolir les droits de douane entre les Etats membres »¹⁷⁶, c'est ce qui s'est passé le 1 juillet 1968. « Simultanément la communauté mit en place un tarif douanier commun, que les administrations nationales ont mission de recouvrer aux frontières extérieures de la communauté pour le reverser au budget de celle-ci dont il constitue une ressource propre »¹⁷⁷.

2- Les directives européennes

Les directives européennes constituent une source de droit communautaire dérivé, sous la forme des textes qui fixent aux Etats membres un objectif à atteindre, dans un certain délai. La taxe sur la valeur ajoutée résulte de ces directives adoptées par le Conseil de l'Union Européenne. La TVA peut être qualifiée comme « impôt Européen », parce que les règles y relatives, ont au fil du temps, été transposées dans le droit interne des 27 Etats membre de l'Union Européenne pour constituer un régime de fiscalité indirect harmonisé et uniformisé, applicable à la consommation intérieure sur le territoire européen¹⁷⁸.

a- La première directive

La 1^{ère} d'harmonisation n'eut lieu que dix ans après l'entrée en vigueur du traité de Rome avec l'adoption le 11 Avril 1967, de la 1^{ère} directive du Conseil en matière

¹⁷⁵ [http://fr.wikipedia.org/wiki/l'union.europe%20c3%A9](http://fr.wikipedia.org/wiki/l%27union.europe%20c3%A9).

¹⁷⁶- J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, op.cit., n°35, p. 26.

¹⁷⁷- Idem.

¹⁷⁸- L'harmonisation concerne le champ d'application, assiette, exonérations et les modalités de remboursement.

d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Cette taxe étant considérée dans tous les Etats membres comme un des « piliers » de la fiscalité. L'objectif à long terme de la 1^{ère} directive était de supprimer les frontières fiscales entre les Etats membres de la communauté.

b- La 6^{ème} directive du 16 mai 1977, à cette date sera effectué la généralisation de la TVA sur tout le territoire communautaire. Elle introduisait des modifications en ce qui concerne le régime applicable aux prestations de services, destinée à prévenir, les cas de non imposition ou de double imposition. Le régime restait toutefois subordonné au principe de la taxation au lieu d'utilisation effective de service. Jusqu'au 1^{er} janvier 1993, la 6^{ème} directive n'allait subir que des modifications relativement mineures. Le Conseil a adopté un certain nombre de directives destinées à compléter les dispositions de la 6^{ème} directive applicable aux exonérations à l'importation¹⁷⁹.

3- La Convention européenne des droits de l'homme

La Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, usuellement appelée Convention Européenne des Droits de l'Homme, a été adoptée par le Conseil de l'Europe en 1950 et est entrée en vigueur en 1953. Cette convention comporte un certain nombre de dispositions susceptibles de s'appliquer en matière fiscale, notamment en termes de garanties procédurales (droit à un procès équitable)¹⁸⁰, « et de la condamnation de toute disposition qui aboutirait à porter atteinte aux biens d'un contribuable »¹⁸¹.

a- Droit à un procès équitable

Selon l'article 6 al.1 de Convention Européenne de Droits de l'Homme : « *toute personne à droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle...* ». Les dispositions de l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme sont applicables à la contestation, devant les juridictions compétentes, qui peuvent être les juridictions nationales ou la Cour Européenne des droits de l'Homme (CEDH), qui siège à Strasbourg.

¹⁷⁹- <http://fr.wikipedia.org/wiki/tva-dans-l'union-europ%c3%A9eme> .V. La Sixième Directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (77/388/CEE) constitue une étape décisive dans le processus d'harmonisation des taxes sur la valeur ajoutée. J.O.R.F. L145du13/06/1977.

¹⁸⁰-J.GRAUSCLAUDE et P.MARCHESSOU, op.cit., n°39, p. 29.

¹⁸¹- Idem.

b- Droit au respect des biens

Selon l'article 1^{er} du 1^{er} protocole additionnel à la Convention Européenne des droits de l'Homme : « *toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens, nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possède les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour régler l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes* »¹⁸². Cet article est applicable en matière fiscale, il conduit à un usage restrictif des validations législatives. Des procédures ou des mesures fiscales ne peuvent être régularisées rétroactivement par loi que si cette validation est justifiée par des motifs d'intérêt général suffisants.

Le juge de l'impôt, dans l'exercice de son contrôle de conventionalité, vérifie l'existence de l'intérêt général invoqué au soutien d'une validation générale, à défaut d'un tel intérêt général, il écarterait l'application de la loi de validation¹⁸³.

4 - Des accords sur les transports internationaux

Les accords sur les transports internationaux contiennent certaines dispositions fiscales¹⁸⁴. Comme l'accord bilatéral entre le gouvernement du royaume du Maroc et le gouvernement du royaume du Danemark relatif aux transports routiers international de voyageurs et de marchandises, qui prévoit : « *Les entreprises de transports effectuant des transports dans le cadre de cet accord acquittent pour les transports effectués sur le territoire de l'autre partie contractante les impôts et taxes en vigueur sur ce territoire à l'exception de la taxe de circulation au Maroc et la taxe routière du Danemark* ».

Un autre exemple : l'accord relatif au transport international occasionnel de voyageurs par autobus au autocar tenant compte de la volonté de promouvoir le développement du transport international en Europe, prévoit en son article 9 : « *les autobus et les autocars engagés dans des opérations de transports conformément au présent accord sont exonérés de toutes les taxes et redevances prélevées pour la circulation ou la possession de véhicules ainsi que de toutes les taxes ou redevances spéciales sur les opérations de transport sur le territoire des autres parties contractantes* »¹⁸⁵. Ainsi les Accords de protection des investissements : « *Ils*

¹⁸² - http://fr.wikipedia.org/wiki/Convention_europ%C3%A9enne_des_droits_de_l'homme.

¹⁸³ - V. CEDH 23 octobre 1997, et CE.23 octobre 2002. Sur le site web : www.courdecassation.fr

¹⁸⁴ - H. AYADI, op.cit., n° 179, p. 120.

¹⁸⁵ - Journal Officiel des Communautés Européenne du 26-11-2002.

traitent des règles relatives aux modalités de réalisations des investissements, du transferts des résultats et de certains problèmes fiscaux »¹⁸⁶.

Section 2 : Les travaux des organisations internationales

Bien que la première convention fiscale a été conclue en 1843, le développement du réseau des conventions fiscales est, cependant plus récent, car il revient aux travaux des organisations internationales, notamment l'O.C.D.E.¹⁸⁷.

La raison pour laquelle les organisations internationales se sont préoccupées de rédiger de tels modèles de convention est le souci d'assurer une certaine uniformité dans la rédaction des conventions liant les Etats. Ces modèles constituent un guide pour la négociation des conventions fiscales par les autorités compétentes des différents Etats. En effet, le processus de négociation des conventions s'en trouverait facilité et même le réseau de ces conventions s'étendrait plus rapidement¹⁸⁸. Mais, afin de tenir compte de la législation de chaque Etat contractant, ces modèles laissent une certaine flexibilité dans certaines dispositions des modèles¹⁸⁹. « *Les travaux des organisations internationales ont une importance particulière car ils préparent normalement des mesures de droit positif* »¹⁹⁰. Ils constituent une source doctrinale du droit fiscal international¹⁹¹. Les travaux destinés à remédier les problèmes fiscaux internationaux ont été poursuivis d'abord par des organismes non officiels (ou privés) puis par des organisations inter- gouvernementales¹⁹².

Sous section 1 : Les travaux des organismes non officiels

Parmi les problèmes fiscaux internationaux, il y a le problème de double imposition dont ses origines, ses inconvénients, ses remèdes ont fait l'objet des études les plus nombreuses au sein des organisations internationales. Parmi ces organisations, figurent les

¹⁸⁶- H. AYADI, op.cit, n°179, p. 120.

¹⁸⁷- Parmi les facteurs qui participent au développement du réseau de convention fiscale : l'essor des relations économiques internationales et l'accession de nombreux Etats à l'indépendance, qui ont conduit à l'élargissement des échanges de biens et de service.

¹⁸⁸- <http://books.google.com>, MINNE PASCAL et DOUENIAS SAMI, Planification fiscale internationale des sociétés Belges, Larcier, p. 179

¹⁸⁹- Lorsqu'il y a un renvoi au droit interne : ce qui concerne par exemple la définition du domicile fiscal, voir l'article 4 de la convention modèle de l'O.C.D.E., ce renvoi permet d'éviter les conflits de qualifications.

¹⁹⁰- L. CARTOU, op.cit, n°27, p. 30.

¹⁹¹- La doctrine comme source du droit fiscal international comporte deux éléments essentiels : la doctrine des administrations nationales et les travaux de certaines organisations internationales notamment l'ONU et l'OCDE.

¹⁹²- Ces organisations sont comme un intermédiaire dans la contribution des spécialistes à l'élaboration des solutions aux problèmes fiscaux.

organismes non officiels¹⁹³ comme **la chambre de commerce international (C.C.I)** qui a été fondée en 1919 pour servir le monde des affaires, en favorise les échanges et l'investissement. En 1920, la C.C.I. classe la double imposition parmi les questions les plus importantes qu'elle se proposait d'étudier, et dès sa première réunion en confia l'étude à un comité spécial. La C.C.I sépare complètement le problème de double imposition du problème d'évasion fiscale, car elle estime que la lutte contre la double imposition est très favorable à la répression d'évasion fiscale¹⁹⁴ à la différence de la S.D.N.(Société des Nations) et l'O.N.U (l'Organisation des Nations Unies) qui estiment que la lutte contre l'évasion fiscale est inséparable de la lutte contre la double imposition.¹⁹⁵.

La C.C.I. est régulièrement représentée à titre consultatif aux sessions du comité fiscal de la S.D.N., donc elle a ouvert la voie à la participation des organismes non gouvernementaux (O.N.G) aux sessions des autres organisations internationales.

The international fiscal association (I.F.A.) ou l'association fiscale internationale qui est une organisation internationale non gouvernementale, se consacre principalement à l'étude du droit fiscal international, elle regroupe 10.000 fiscalistes universitaires et fonctionnaires du secteur, issus de 90 pays membres, intéressés par l'imposition de transactions internationales et l'étude de régimes fiscaux comparatifs. L'I.F.A. qu'est créée en 1938, à son siège aux Pays-Bas. Elle s'efforce de réaliser ses objectifs par la tenue de congrès annuels, de conférences régionales et la publication d'ouvrages. Les divers problèmes de la fiscalité internationale telle que la double imposition sont abordés et examinés au sein de cette organisation. Ainsi la notion d'établissement stable a fait l'objet du thème principal du congrès de l'I.F.A., dont son rapport général indique la nécessité d'une base matérielle à la quelle peuvent se rattacher les opérations¹⁹⁶.

Sous section 2 : Les travaux des organisations intergouvernementales

Il s'agit des travaux de la Société des Nations et de l'Organisation des Nations Unies et de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique.

¹⁹³- Organismes non officiels : ne sont pas encouragés et appuyés par les pouvoirs publics de divers Etats.

¹⁹⁴- La C.C.I préfère les mesures unilatérales aux mesures multilatérales dans la lutte contre les problèmes fiscaux. Elle a établi pour ce but des projets-types de lois internes.

¹⁹⁵-Recueil des cours d'Académie de droit international de la HAYE, 1968, n°40 p. 39, <http://www.books.google.com>

¹⁹⁶- H. AYADI, op.cit., n° 44, p. 264.

A) Les travaux de la société des nations (S.D.N.)

La Société des Nations, organisation internationale, prit naissance le 28 Juin 1919 par la signature du traité de Versailles¹⁹⁷. Il est très utile d'exposer brièvement les travaux de cette organisation dans le domaine fiscal dès 1920 jusqu'à 1929.¹⁹⁸

- **Les travaux réalisés en 1920**, la SDN réunit une conférence financière internationale à Bruxelles, avec des délégués de 39 pays. Elle a étudié le phénomène de double imposition pour trouver son remède. Cette année a connu également L'institution du comité financier.

- **En 1921**, le comité financier décida de confier l'étude de la double imposition internationale, d'un point de vue à la fois théorique et économique, à un groupe de quatre économistes (choisis à titre personnel en raison de leur compétence économique)¹⁹⁹.

- **Entre Septembre 1921 et avril 1923**, s'est tenue la 1^{ère} réunion d'experts (experts économistes). Elle a établi et publié un rapport, en trois parties. La 1^{ère} partie concerne les conséquences économiques de la multiple imposition ; la seconde partie expose les principes généraux concernant le partage international de compétence en matière fiscale ; quant à la 3^{ème} partie, elle contient les différentes méthodes pour lutter contre les doubles ou multiples impositions. Dans cette étape, les experts n'établissent pas de projets de conventions et ils ne parlent pas de l'évasion fiscale.

- **Entre Juin 1923 et Avril 1925**, s'est tenue la seconde réunion d'experts qui a rassemblé sept (7) personnalités dites : « experts techniques ». Sur la demande du comité financier, ces experts sont désignés par leur gouvernement parmi les fonctionnaires administratifs. (Mais ils ne représentent pas officiellement leurs Etats européens). Ces experts sont chargés d'étudier la double imposition et l'évasion fiscale d'un point de vue administratif. Ils ont établi un rapport qui propose des remèdes à la double imposition et à l'évasion fiscale, ce rapport à été adressé au comité financier le 7 février 1925²⁰⁰ et il ne contient pas encore de projet de conventions.

- **Entre Mai 1926 et Avril 1927**, s'est tenue la 3^{ème} réunion d'experts encore appelé " experts techniques", elle groupe 13 personnes. Ces experts établissent (4) avant- projets de conventions bilatérales.

¹⁹⁷ - La SDN était élaborée au cours de la conférence de paix de Paris (1919), dans le but de conserver la paix en Europe après la 1^{ère} guerre mondiale.

¹⁹⁸ - Il a résulté de la conférence financière internationale de Bruxelles en 1920, et de la conférence économique internationale de Gènes en 1922 deux recommandations favorisant l'élimination de double imposition et d'évasion fiscale. Les premiers travaux en matière fiscale ont été entrepris à la suite de ces deux recommandations de la S.D.N.

¹⁹⁹ - Les quatre professeurs sont : Bruins (Hollandais), Einaudi (Italien), Seligmann (Américain), Stamp (Anglais). J.C.P. éd. dr.fis.int, 1968, n° 75, p. 18.

²⁰⁰ Recueil des cours d'académie de droit international de la Haye, n°45, p. 41, <http://www.books.google.com>

- Une convention tendant à éviter les doubles impositions (impôts sur le revenu et impôts sur la fortune) ;
- Une convention tendant à éviter les doubles impositions (droits de successions) ;
- Une convention sur l'assistance administrative en matière d'impôts ;
- Une convention sur l'assistance judiciaire en matière de recouvrement d'impôts.

En 1928, la 4^{ème} et dernière réunion d'experts regroupe 27 personnalités dites " experts gouvernementaux " ; leur mission est de préparer des modèles de conventions bilatérales sur la base des avant-projets établis par les « experts techniques », la chambre de commerce internationale (C.C.I) a assistée en tant qu'un organe consultatif dans cette réunion²⁰¹.

Le 14 Décembre 1928, le Comité fiscal est institué lors de la résolution du Conseil de la S.D.N. La naissance de ce comité n'a pas entraîné la mort du Comité financier mais seulement réduit ses compétences, (car, auparavant il règle toutes les questions relatives aux finances et aux problèmes fiscaux). La création de ce Comité entraîne une coexistence entre les trois organisations : Comité économique, Comité financier et Comité fiscal. Ce dernier serait chargé d'étudier, dans le cadre de la S.D.N, toutes les questions relatives aux impôts.

Le 17 au 26 Octobre 1929, la 1^{ère} session du Comité fiscal se déroule en 10 sessions, il résulte de chaque session un rapport. La Commission fiscale de la C.C.I participe avec voix consultative dans ces sessions. Le Comité fiscal permanent, aboutit à la rédaction de modèles de conventions fiscales bilatérales (modèles de Mexico en 1943, revus à Londres en 1946)²⁰².

Les modèles des conventions bilatérales relatives à la double imposition et l'évasion fiscale sont l'œuvre de la S.D.N, ils sont rédigés de 1921 à 1928 par des groupes d'experts du comité financier, ils ont été refondus entre 1933 et 1946 par le Comité fiscal. Par ces travaux, cette organisation internationale va servir aux Etats des modèles de conventions pour la conclusion de traités bilatéraux entre eux. Ces modèles de conventions accordaient une large place à la définition du domicile fiscal et à la taxation des impôts (notamment en matière de revenu).

Un premier modèle²⁰³ de conventions bilatérales a été réalisé par la S.D.N qui recommanda à ses membres de conclure des conventions bilatérales sur la base de projet types

²⁰¹- Ibid, n°47, p. 42.

²⁰²- Ibid, n°23, p. 28.

²⁰³- Le rapport établi en 1928 contient un projet-type qui devient un modèle de conventions bilatérales après l'approbation du conseil de la SDN. V. <http://www.books.google.com> : Recueil des cours d'Académie de droit international de la Haye.

préparés par une réunion d'experts. Ces derniers établissent en 1928 trois projets types différents en raison d'une grande diversité des systèmes fiscaux des Etats.

- **Le premier projet-type**, contient les deux critères d'imposition : L'imposition personnelle où l'impôt est établi au lieu du domicile. En cas de dualité de domicile fiscale, le problème de double imposition est résolu par un accord commun entre les Etats contractants. Or, ce projet type intéresse surtout les pays latins (France, Belgique, Italie). Le deuxième critère d'imposition est l'imposition réelle dont l'impôt est perçu à la source.

- **Le deuxième projet-type** intéresse surtout les pays Anglo-Saxons, selon ce projet, l'impôt est perçu, en principe, dans l'Etat du domicile sans tenir compte l'Etat de la source.

- **Le troisième projet-type** diffère peu du deuxième, car il comporte pour taxation des revenus mobiliers, une déduction. Ces revenus sont perçus au profit de l'Etat du domicile mais sous déduction de l'impôt perçu dans l'Etat de la source.

Parmi les Etats qui suivent le modèle de la S.D.N dans la conclusion des conventions fiscales, la France. Citons à titre d'exemple : La convention entre la Belgique et la France relative à l'assistance au recouvrement en date du 16 mai 1931, la convention entre la France et la Suède relative à l'assistance à l'assiette et au recouvrement conclue le 24 Décembre 1936. La convention franco-roumaine du 7 Octobre 1942 en matière d'assistance fiscale ; ou encore la convention fiscale entre la France et le Canada conclue le 16 mars 1951, etc.²⁰⁴

B) Les travaux de l'Organisation des Nations Unies (L'O.N.U)

L'O.N.U est une organisation internationale fondée le 26 Juin 1945 à San Francisco pour résoudre les problèmes internationaux²⁰⁵. Elle a conclu le 13 Février 1946 un traité multilatéral sur les privilèges et immunités. Cet accord est une convention partiellement fiscale, il renferme des clauses sur l'exonération d'impôts dont bénéficient l'O.N.U et ses fonctionnaires²⁰⁶. Dans le domaine fiscal, l'O.N.U. est considérée comme héritière de l'activité fiscale de la S.D.N²⁰⁷, elle a donc poursuivi l'œuvre entreprise par cette dernière. Un

²⁰⁴ - J.C.P. éd. dr.fis.int, 1968, n° 8 et 9, p. 4.

²⁰⁵ - Le but principal de la S.D.N est de conserver la paix, elle n'a malheureusement pas joué pleinement ce rôle, c'est pour ça elle a été remplacée par l'O.N.U.

²⁰⁶ - La charte de la convention du 1946 dispose que « l'organisation jouit sur le territoire de chacun des membres, des privilèges et immunités qui lui sont nécessaires pour atteindre ces buts » Comme les privilèges financiers et fiscaux et l'immunité de juridiction, qui permet d'échapper aux poursuites juridictionnelles devant les tribunaux nationaux de l'Etat du siège. Donc ces privilèges et immunités sont très proches de ceux reconnus aux missions diplomatiques étrangères établies sur le territoire d'un Etat.

²⁰⁷ - La mère se survit dans la fille.

exemple de cette continuité est l'élaboration du modèle de Londres effectué en 1946 sous l'égide de la S.D.N. et publié sous l'égide de l'O.N.U.²⁰⁸.

L'intervention de l'O.N.U dans le domaine fiscal est effectuée par des « organes principaux » de caractère politique et des « organes auxiliaires » de caractère technique. Ces derniers qui jouent un rôle très important dans ce domaine, fonctionnent sous le contrôle des premiers²⁰⁹.

La différence entre la S.D.N et l'O.N.U concerne les « organes auxiliaires ». L'O.N.U a formé une seule commission permanente, c'est la Commission financière et fiscale²¹⁰ qui vient remplacer les deux comités permanents de la S.D.N (le Comité financier et le Comité fiscal). Cette Commission est compétente pour toutes les questions financières et fiscales, elle relève du Conseil économique et social qui l'a instituée par résolution en date du 1^{er} Octobre 1946.

Dans sa première session en mai 1947, la Commission financière et fiscale de l'O.N.U, a tenu à prendre à son compte les travaux de la S.D.N relatifs aux problèmes de fiscalité internationale. Pour perfectionner et développer ces travaux, elle s'est tracée un programme en trois points :

- 1- la révision, à nouveau, des modèles de conventions bilatérales de Mexico et de Londres ;
- 2- la publication des conventions fiscales conclues par les divers Etats ;
- 3- entreprendre des études sur la comparaison des régimes fiscaux, notamment en ce qui concerne le traitement des étrangers, à l'aide d'une documentation complète sur les législations fiscales internes²¹¹.

La commission n'a tenu que quatre (4) sessions ; à la fin de chaque session, elle établit un rapport où elle expose son activité et formule des propositions. Ce rapport est soumis au Conseil économique et social qui l'adopte. La commission a fait publier par l'O.N.U., à partir de 1948, un recueil des « conventions fiscales internationales ».

Dans l'O.N.U, comme la S.D.N, il ya aussi la désignation d'un expert non gouvernemental parmi les techniciens des Etats membres ou des Etats non membres de cette organisation internationale. Mais les principaux travaux des experts de la S.D.N. concernent

²⁰⁸ - Publiés aux frais de l'O.N.U car cette dernière comme la S.D.N possède un budget autonome voté par l'assemblée générale.

²⁰⁹ - Les organes de L'O.N.U sont les mêmes de la S.D.N, les organes principaux sont : l'Assemblée générale, le Conseil et le Secrétariat général. Les organes auxiliaires sont : les Commissions ou Comités.

²¹⁰ - Le mot utilisé en anglais c'est « the fiscal commission », mais c'est une mauvaise traduction, car cette Commission remplace les Comités financier et fiscal de la S.D.N.

²¹¹ - J.C.P. éd. dr.fis.int, 1968, n° 87,88, pp. 20 et 21.

les « projets de conventions fiscales », et les principaux travaux des experts de l'O.N.U. concernent le fonctionnement de « l'assistance technique ».

En dehors de cette assistance technique, l'O.N.U. emploie les mêmes procédés d'intervention en matière fiscale qu'employait la S.D.N. C'est procédés sont les projets de conventions fiscales. Il y a les projets de conventions bilatérales qui sont toujours des traités entièrement fiscaux. Les uns de ces projets s'intitulaient projets relatifs au double imposition, les autres s'intitulaient projets relatifs à « l'assistance mutuelle ». Il y a également les projets de conventions multilatérales dites « générales » qui sont souvent des traités partiellement fiscaux²¹².

En 1970, en vue d'encourager la conclusion des conventions fiscales entre pays inégalement développés et pour renforcer le droit d'imposer des Etats en voie de développement, l'O.N.U. a entrepris la rédaction d'une convention modèle de double imposition entre les pays industrialisés et les pays en développement. Car ces derniers renonçaient fréquemment à leur droit d'imposition. Or, les transferts de revenus entre pays développés et pays en développement se sont unilatéraux, c'est-à-dire sortant des pays en voie de développement vers les pays développés.

En réalité, avec la mondialisation, l'accès de plusieurs pays du tiers-monde à l'indépendance, le développement des zones de libre-échange, l'essor des relations économiques internationales, l'existence des sociétés multinationales etc. l'intérêt de conclure des conventions fiscales devient nécessaire pour les pays en voie de développement²¹³. Le Conseil économique et social de l'O.N.U, en 1967, a invité le Secrétaire général à constituer un groupe de travail spécial²¹⁴ « chargé de mettre au point les moyens de faciliter la conclusion des conventions fiscales entre les pays développés et les pays en voie de développement »²¹⁵. Ce groupe réunit les experts de pays en voie de développement (P.V.D) et de pays développés et non les représentants des Etats membres de l'O.N.U. Cette particularité de réunir des experts peut permettre d'éviter les oppositions politiques qui apparaissent souvent dans les réunions des organisations internationales.

L'O.N.U a adapté le modèle de l'O.C.D.E. et le groupe de travail spécial a pris ce modèle comme base de travail. Il résulte de cette adaptation²¹⁶ que le modèle de l'O.N.U. comporte 29 articles, dont 12 sont empruntés intégralement à la convention modèle de

²¹²- Recueil des cours, op.cit., n°38 - 39, p38 et n°49, p. 44, <http://books.google.com>

²¹³- H. AYADI, op.cit., n° 144, p. 99.

²¹⁴- J. MALHERBE, op.cit., p. 20

²¹⁵- J.C.P. éd. dr.fis.int, 1968, p. 21.

²¹⁶- L'adaptation se faite en date du 21 décembre 1979.

l'O.C.D.E.²¹⁷. Les différences portent principalement sur certains points car les conventions conclues avec les pays en voie de développement (P.V.D.) contiennent des dispositions dont les unes ont pour objet d'augmenter les recettes budgétaires des pays insuffisamment développés par l'élargissement de la notion d'établissement stable. L'extension de la notion de cette dernière peut étendre la compétence fiscale des pays en développement puisqu'elle a été considérée comme un moyen de réaliser les bénéfices puis de donner le pouvoir d'imposition. Les autres articles contiennent des clauses tendant à inciter l'investissement dans les P.V.D. par des réductions d'impôts conférées aux investisseurs²¹⁸.

Des progrès avaient déjà été réalisés en vue d'assistance administrative et d'éliminer la double imposition au moyen des modèles de conventions bilatérales rédigés par certaines organisations internationales notamment la S.D.N. Si ces différents modèles ont inspirés la pratique de nombreux Etats pendant une dizaine d'années, toutefois, aucun de ces modèles de convention n'a été admis en totalité ou d'une manière unanime. Cette situation peut être expliquée par la divergence, entre ces modèles, sur plusieurs points essentiels que celle relative au lieu d'imposition des personnes et des entreprises, et encore par certaines lacunes existant dans les modèles élaborés notamment en ce qui concerne l'imposition de la fortune. La coopération économique croissante et l'interdépendance des pays membres de l'Organisation Européenne de Coopération Economique (O.E.C.E) au cours de la période d'après guerre et la nécessité de mesures destinées à résoudre les problèmes de double imposition entre pays membres de l'O.E.C.E.. Ces causes ont conduit l'O.E.C.E, et par la suite l'O.C.D.E., à reprendre la question²¹⁹.

C) Les travaux de l'organisation de coopération et de développement économique (l'O.C.D.E)

Les conventions fiscales se sont surtout développées depuis 1950 sous l'égide de l'Organisation Européenne de Coopération Economique (O.E.C.E.)²²⁰. Cette dernière, après la deuxième guerre mondiale, s'est intéressée aux travaux de la S.D.N. dans le domaine fiscal et

²¹⁷ - H. AYADI, op.cit, n°140, p. 97.

²¹⁸ - G. TIXIER op.cit., p. 88.

²¹⁹ - J. JARNEVIC, op.cit., p. 71.

²²⁰ - L'O.E.C.E a été créée en 1948 à l'aide des Etats Unis d'Amérique et à l'initiative de « GEORGE MARSHALL » Ministre Américain des affaires étrangères qui a invité en 1947 les pays Européens à unir leurs efforts pour rechercher ensemble la solution de leurs problèmes et pour la reconstruction économique. Les européens réagirent immédiatement à la proposition du Secrétaire d'Etat « MARSHALL » exactement 15 pays européens (Belgique, France, Autriche, Italie, Grèce, Royaume-Uni, Suède, Norvège, Island, Irlande, Turquie, Pays-Bas, Luxembourg, Suisse, Danemark) qui ont signé une convention le 16 Avril 1948, son article premier contient l'institution de l'O.E.C.E., V. J.BONVIN et C.MORRISSON, op.cit, p. 26.

décida de les reprendre et de mettre un modèle de convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune. Elle a créé en mars 1956 un Comité fiscal ²²¹ qui sera chargé de poursuivre les activités sur la double imposition menées par le Conseil de l'Organisation Européenne de Coopération Economique (L'O.E.C.E) qui a adopté le 25 février 1955 sa première recommandation concernant la double imposition. De 1958 à 1961, le Comité fiscal a établi quatre rapports temporaires avant de présenter en 1963 son rapport final intitulé « Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune ». Ces rapports qui ont été publiés par l'O.E.C.E sous le titre « l'élimination des doubles impositions », contiennent 25 articles constituant une base presque complète de projet de convention.

1- La transition de l'OECE à l'OCDE

En 1963 le Comité fiscal, établit un premier projet de convention tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune. Mais sous l'égide de l'O.C.D.E. qui remplace l'O.E.C.E ²²² car les Chefs d'Etats de la France, de l'Allemagne, du Royaume-Uni plus le Président des U.S.A. ont souhaité réformer l'O.E.C.E. Ils ont, donc, négocié et signé le 14 décembre 1960 une nouvelle convention internationale²²³, le 30 septembre 1961 et l'O.C.D.E remplace l'O.E.C.E à cette date²²⁴. « *La création de l'O.C.D.E. fut difficile parce que l'O.E.C.E. avait perdu avec la reconstruction européenne plusieurs de ses fonctions ... De plus, les États-Unis et surtout la France étaient réticents vis-à-vis d'une coopération en matière commerciale et de la confirmation de toutes les mesures prises par l'O.E.C.E.* »²²⁵.

2 - Le modèle référence

Le Conseil de l'O.C.D.E a adopté le 30 juillet 1963 une recommandation aux gouvernements des pays membres de se conformer à ce projet de convention lors de la conclusion ou de la révision de leurs conventions bilatérales.²²⁶ Avec le temps, ce projet a eu une grande influence et il est devenu « la référence fondamentale en matière de négociations

²²¹ -H. AYADI, n°135, p. 94.

²²² - L'O.E.C.E a été reconstituée en une organisation nouvelle, c'est l'O.C.D.E.

²²³ - La convention du 14 décembre 1960 entra en vigueur après ratification par les 20 pays signataires (les 17 membres de l'O.E.C.E., les Etats – unis, Canada et le Portugal). Cette convention est conclue pour une durée illimitée, son article 17 précise que « *tout Etat membre peut se retirer moyennant un préavis d'un an* ». Cet article indique que l'O.C.D.E. a un caractère permanent et jouit également d'une autonomie, car elle est totalement indépendante de toute autre organisation internationale.

²²⁴ - J. BONVIN et C. MORRISSON, op.cit, p. 26.

²²⁵ - Idem.

²²⁶ - J.C.P. éd. dr.fis.int, n°92, p. 22.

bilatérales même lorsque celles-ci impliquent des pays non membres de l'O.C.D.E. ». ²²⁷ Ce projet de convention est ordonné en 6 chapitres : ²²⁸

Chapitre I Champ d'application de la convention (art1 et 2)

Chapitre II Définition de principales expressions utilisées : domicile fiscal (art 3à4)

Chapitre III Imposition des revenus (revenus immobiliers, bénéfiques des entreprises, redevances..., art 5à9).

Chapitre IV Dispositions pour éliminer les doubles impositions (art 10A → méthode d'exemption, article 10B → méthode d'imputation).

Chapitre V Disposition diverses : non discrimination, procédure amiable, échange de renseignements ²²⁹(art 11à15).

Chapitre VI Dispositions finales (entrée en vigueur ou dénonciation) art 16à17.

Bien que ce projet soit utilisé comme référence de base par plusieurs pays (membres, non membres) dans leur négociation, il existe des différences entre certaines conventions et ce modèle. L'exemple le plus clair est la convention franco-américaine du 28 Juillet 1967 qui diffère sur de nombreux points du projet de convention de 1963²³⁰. Ces différences représentent un progrès par rapport au texte de l'O.C.D.E. certaines définitions ont été ajoutées, comme celles des « Bénéfiques industriels et commerciaux »²³¹. Ainsi, la convention est plus libérale que le projet dans l'autorisation accordée aux professeurs, étudiants et stagiaires d'un Etat contactant de séjour plus longtemps dans l'autre Etat avant d'y devenir imposables²³². Cette convention a organisé l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts qui n'est pas pris en compte par le projet de l'O.C.D.E.

²²⁷ - H. AYADI, op.cit., n°135, p. 94.

²²⁸ - J.C.P. éd. dr.fis.int, 1967, n°4, p. 2.

²²⁹ - L'article 26 de la convention modèle 1963 ne vise absolument pas la répression de l'évasion ou de la fraude fiscale. Il est prévu un article concernant seulement l'échange de renseignements sans inclure aucune disposition sur l'assistance en matière de recouvrement d'impôt.

²³⁰ - TIXIEX GILBERT et GEST GUY, Droit fiscal international, PUF, 1985, n°230, p. 229.

²³¹ - « Bénéfiques industriels et commerciaux » désigne selon l'article 6 de la de la présente convention : les revenus provenant d'une activité industrielle, commerciale, agricole ou minière, de la pêche, de l'exploitation des navires ou d'aéronefs ... les revenus provenant de biens immobiliers et de ressources naturelles, les dividendes, intérêts et redevances ainsi que les gains en capital, dans la mesure où bénéficiaire, résident d'un Etat contractant a dans l'autre Etat, un établissement stable auquel se rattache effectivement le bien ou le droit générateur des revenus dont il s'agit». Il faut noter que cette convention a été remplacée par la convention en date du 31 août 1994.

²³² - Il s'agit de séjour principal : sera considéré comme ayant une résidence habituelle dans un Etat, le contribuable qui séjourne dans cet Etat pendant une ou des périodes dont le total est égal ou supérieur à 183

Une autre convention diffère sur certains points du modèle de convention de l'O.C.D.E, mais cette fois la présente convention entre la France et l'Allemagne signée le 21 juillet 1959 a été rédigée avant l'établissement du projet de convention de l'O.C.D.E. Cette convention fiscale qui n'est pas divisée en chapitres, contient 31 articles. Son article 9 renferme une prescription qui n'existait pas dans le modèle de la convention de l'O.C.D.E, la prescription est valable principalement pour le revenu de source Allemande, en particulier, pour les revenus tirés des droits de jouissance, les titres participatifs et les sociétés en participation. Cette convention ne définit pas la notion d'intérêts, elle indique que le droit d'imposition concernant les intérêts revient en principe à l'Etat où se trouve le siège de la société. Exception faite du cas où le bénéficiaire des intérêts dans l'autre Etat contractant possède un établissement stable, et que la créance liée au paiement des charges d'intérêts fait partie de l'actif de cet établissement (art10/01). Dans ce cas, les revenus seront imposés par l'Etat du lieu d'établissement stable²³³.

Toutefois, sur certains points, la convention modèle de l'O.C.D.E. laisse une certaine souplesse dans les dispositions de la convention. Par conséquent, les pays membres ont le choix par exemple, dans l'élimination de la double imposition entre l'application de la méthode d'exemption ou de la méthode d'imputation. Or, « *Les modes d'élimination de la double imposition diffèrent en fonction de la nature du revenu ou du bien considéré* »²³⁴. En l'absence des définitions données par la convention, si les catégories entre lesquelles est répartie la matière imposable sont définies différemment dans les deux pays, le problème de double imposition risque de demeurer, alors que la convention a justement pour objet de l'éliminer. Or, le fonctionnement correct d'une convention fiscale est subordonné à la reconnaissance de définitions communes.

Le projet de convention de 1963 a été complété en 1966, par un projet de convention concernant les impôts sur les successions. Ce projet est ordonné en cinq chapitres :²³⁵

jours au cours d'une année civile, mais dans le nouvel modèle de l'O.C.D.E établi après la révision de 1992, la durée est devenue 12 mois commençant ou se terminant dans l'année fiscale considérée.

²³³ - J.C.P.éd, dr.fis.int, n°42, p. 9

²³⁴ - G. TIXIER et G. EST, op.cit., p.233. V. exemple en paragraphe n° 233, p. 234, « *Les revenus de marques de fabriques, procédés de fabrication, films cinématographiques, etc., payés par des concessionnaires belges à des concédants établis en France, ont été frappés d'une double imposition, la France les traitait comme des produits de brevets imposables dans l'Etat de résidence du concédant. Alors que la Belgique les considérait comme provenant d'un droit de créance rémunérant la concession de biens mobiliers et imposables comme tels dans l'Etat de la source* ».

²³⁵ - J.C.P.éd, dr.fis.int, 1968, n° 94, p. 22.

Chapitre I Champ d'application de la convention (art 1et 2).

Chapitre II Définition des principaux termes utilisés ex : domicile fiscal, (art3et 4).

Chapitre III Règles d'imposition des différentes catégories de biens (art 5à8).

Chapitre IV Méthodes pour éliminer les doubles impositions.

Chapitre V Dispositions diverses (non discrimination, échange de renseignements...).

Le Conseil de l'O.C.D.E. a adopté le 28 juin 1966 une recommandation aux gouvernements des pays membres de poursuivre leurs efforts pour conclure des conventions bilatérales entre eux et avec les pays qui ne sont pas encore liés par de telles conventions en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions et les donations et de se conformer lors de la conclusion ou de la révision de leurs convention au modèle de l'O.C.D.E. Le comité fiscal de l'O.C.D.E. devenu en 1971 Comité des affaires fiscales, a entrepris en 1967 la révision du projet de 1963 et des commentaires qui s'y rapportent²³⁶. Cette révision a abouti en 1977 à la rédaction d'un nouveau modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune et de nouveaux commentaires²³⁷. Les facteurs qui ont conduit l'O.C.D.E. à la révision du projet de convention de 1963 sont multiples :

- L'évolution des systèmes fiscaux dans différents Etats (développement des fiscalités nationales),
- L'accélération du développement des relations économiques internationales ;
- L'apparition de nouvelles technologies et en même temps, les stratagèmes d'évasion et de fraude fiscales se sont perfectionnés ;
- Le renforcement des relations fiscales internationales ;
- L'apparition de nouveaux secteurs d'activités au niveau international.

Le modèle de convention de 1977 a été organisé en 7 chapitres, il ne diffère pas essentiellement du projet de convention de 1963, sauf les modifications dans certains articles du modèle et la modernisation des commentaires.

²³⁶- J. MALHERBE, op.cit., p. 19.

²³⁷- Pour chacun des articles de la convention, il existe des commentaires détaillés qui sont destinés à en illustrer ou à en interpréter les dispositions, ces commentaires ont été rédigés et acceptés unanimement par les experts désignés comme membres du Comité fiscal par leurs gouvernements.

Chapitre I Champ d'application de la convention (art1et 2).

Chapitre II Définition de principales expressions utilisées : domicile fiscal, établissement stable (art3à5).

Chapitre III Imposition des revenus (revenus immobiliers, bénéfices des entreprises redevances,...art6à 21).

Chapitre IV Imposition de la fortune (art 22).

Chapitre V Dispositions pour éliminer les doubles impositions →(art23A→ méthode d'exemption, art23B → méthode d'imputation).

Chapitre VI Disposition spéciales : Non discrimination, procédure amiable, échange de renseignements (art 24à 28).

Le modèle de l'O.C.D.E comporte un certain nombre de définitions. Il contient deux catégories de définitions. Les premières concernent le champ d'application des conventions : les personnes (art 1 et 3) les impôts (art 2), les territoires concernés, les autorités compétentes. Les deuxièmes sont des « notions qui doivent servir de critère de répartition des impôts entre Etats contractants »²³⁸ comme : le domicile fiscal et l'établissement stable ; certains critères sont utilisés sans définitions par les conventions telle la localisation d'un immeuble.

Donc, le modèle de l'O.C.D.E ne définit pas tout, il utilise le principe du renvoi au droit interne selon l'article 3-2 : « *pour l'application de la convention par un Etat contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la convention à moins que le contexte n'exige une interprétation différente* ».

Les travaux de l'O.C.D.E en 1977 ont été renforcés par deux recommandations :

1- La recommandation du 11 Avril 1977 concernant la suppression des doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune qui incitent les pays membres à poursuivre leurs efforts pour l'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune par la conclusion de conventions fiscales bilatérales entre eux et avec les pays non membres.

2- La recommandation du 21 Septembre 1977 sur l'évasion et la fraude fiscales qui indique :

²³⁸ - L.CARTOU, op.cit., n°112, p. 124.

« Considérant que l'évasion et la fraude fiscales sont contraires à la justice fiscale, qu'elles ont une incidence défavorable sur les finances publiques et entraînent des distorsions dans la concurrence internationale,

Constatant que les pratiques d'évasion et de fraude fiscales impliquant des transactions internationales sont devenues de plus en plus complexes et difficiles à détecter,

Considérant qu'une protection efficace contre ces pratiques nécessite une coopération accrue entre les pays membres de l'O.C.D.E.,

I- Recommande aux gouvernements des pays membres :

a) De renforcer, lorsque cela est nécessaire, les dispositions législatives, réglementaires ou administratives et les pouvoirs d'investigation, qui leur permettent de détecter et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales, tant sur le plan interne que sur le plan international, et de procéder à des échanges d'expériences concernant les mesures prises,

b) De faciliter, d'améliorer et d'encourager les échanges d'informations entre leur administrations fiscales nationales, en vue de combattre l'évasion et la fraude fiscales, notamment en utilisant de façon plus intensive les conventions ou instruments internationaux en vigueur ou en recherchant de nouveaux accords de caractère bilatéral ou multilatéral, tout en tenant pleinement compte des garanties adéquates à fournir aux contribuables.

c) De confronter régulièrement leurs expériences en ce qui concerne les pratiques suivies en matière d'évasion et de fraude fiscales, les techniques utilisées pour détecter et prévenir les pratiques et les moyens d'améliorer l'observation par les contribuables de leurs obligations fiscales.

II- Charge le comité des affaires fiscales de poursuivre ses travaux en vue de faciliter la réalisation des objectifs ci-dessus et de soumettre au conseil en tant que de besoin des propositions spécifiques pour intensifier la coopération entre les pays membres dans ce domaine »²³⁹ .

Donc pour cette recommandation, le Conseil de l'O.C.D.E a chargé le Comité des affaires fiscales « de mener des travaux en vue de faciliter la mise en œuvre des procédures de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales ... »²⁴⁰ . Le projet de convention de 1963 et le modèle de convention de 1977, ont utilisé la même mention dans leur titre qui est : « l'élimination de double imposition ». Puisque le modèle de convention porte non seulement sur l'élimination

²³⁹- O.C.D.E, L'évasion et la fraude fiscale internationale, op.cit., p. 16.

²⁴⁰- Ibid, n°7, p. 11.

de double imposition, mais aussi sur d'autres questions telles la prévention d'évasion fiscale et la non discrimination,²⁴¹ il a été décidé d'utiliser un titre plus court²⁴².

Le modèle de convention de 1977 remplace le projet de 1963, et le projet de 1966 a été remplacé par le modèle de convention de 1982 concernant les successions et les donations. Ce modèle a été renforcé par une recommandation du 3 mars 1982 selon laquelle le Conseil recommande aux pays membres de poursuivre leurs efforts pour conclure des conventions bilatérales en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions et les donations et de se conformer à ce modèle lors de la conclusion ou de la révision de ces conventions.

3 - L'influence du modèle de convention de l'O.C.D.E

Depuis son émergence en 1963 ; le modèle de convention a eu des répercussions considérables sur la négociation, l'application et l'interprétation des conventions fiscales entre les pays membres. Il est utilisé également comme texte de référence par plusieurs pays non membres de l'O.C.D.E.

Cette influence s'est poursuivie avec le modèle de 1977. Elle s'est exercée au delà de la zone de l'O.C.D.E. car le modèle de convention a été utilisé comme document de référence essentiel non seulement par les pays membres et non membres mais aussi par les organisations internationales mondiales lorsqu'elles menaient leurs travaux dans le domaine de la fiscalité et des problèmes qui y sont liés. Telle que l'O.N.U qui a adopté ce modèle dans la conclusion des conventions fiscales entre pays développés et pays en développement. Même les organisations internationales régionales ont adopté ce modèle comme la Communauté Economique Européenne qui englobait six Etats, avait chargé un groupe de travail d'étudier la conclusion des conventions fiscales.

Le projet de convention de 1963 et par la suite le modèle de convention de 1977, ont permis aux pays membres de régler uniformément les problèmes qui se posent entre eux dans le domaine fiscal, car ces modèles présentent une certaine forme d'uniformisation de la structure des dispositions réduisant par exemple, de la sorte, les possibilités de double impositions internationales et ont permis d'étendre leur réseau de conventions fiscales. En 1955, il n'existait que 70 conventions entre les pays membres de cette organisation, en 1977

²⁴¹- <http://webdomino1.OECD.org>.

²⁴²- Modèle de convention de l'O.C.D.E, ce modèle qui englobe l'élimination de double imposition et la prévention d'évasion fiscale.

ce nombre est passé à 179 pour atteindre 218 en 1992²⁴³ et il dépasse aujourd'hui 3000 conventions.

Cependant, pour connaître l'importance du modèle de convention, il faut prendre comme critère d'évaluation non seulement le nombre de conventions conclues, mais aussi le fait que ces conventions suivent la même structure et comportent dans la plupart des cas les principales dispositions du modèle de convention²⁴⁴. La conformité entre les dispositions des conventions conclues par plusieurs pays et le modèle de l'O.C.D.E confirme qu'il est admis dans le monde entier.

4- La valeur obligatoire de la convention modèle de l'O.C.D.E

La convention modèle ne constitue en aucun cas un instrument obligatoire pour les Etats membres. Tout au plus, le Conseil de l'O.C.D.E. recommande aux Etats membres de cette organisation de se conformer à ce modèle de convention dans la négociation de leurs conventions futures ou de la renégociation de conventions existantes avec d'autres pays membres ou non membres de cette institution. Une certaine flexibilité est laissée, dans certaines dispositions de modèle, pour les Etats qui veulent prendre ce modèle comme document de référence, afin de tenir compte de la situation particulière de chaque Etat contractant.

5- Le processus de révision du modèle de l'O.C.D.E

La révision du modèle de convention et de ses commentaires était devenue un processus continu. Ce modèle a été modifié en 1992, depuis cette date le modèle fait l'objet de révisions permanentes, lorsque le comité des affaires fiscales a décidé d'adopter le concept d'un modèle de convention qui permet l'insertion immédiate de mise à jour et d'amendements périodiques. En effet, des modifications à ce modèle ont été publiées en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003 et la dernière mise à jour en 2005.

Le modèle de convention de 1992²⁴⁵ a été publié sous forme de feuilles mobiles, pour faciliter l'insertion des modifications ultérieures. Contrairement au projet de convention de 1963 et au modèle de convention de 1977, le modèle révisé ne représente pas l'aboutissement d'une révision complète. Mais devrait plutôt être vu comme la première étape d'un processus continu de révision dont la conséquence est la production de mises à jour périodiques, de façon que le modèle de convention reflète à tout moment les points de vue des pays membres

²⁴³- www.oecd.org

²⁴⁴- <http://webdomino1.oecd.org>.

²⁴⁵- Ce modèle comprend quelques modifications mineures à la rédaction des articles 3, 12, 15, 17 et 24 (version anglaise seulement)

et de répondre aux besoins des contribuables. Ce modèle offrirait, donc, des mises à jours périodiques et plus rapides sans l'obligation d'attendre une révision compétente²⁴⁶.

L'ouverture du processus de révision avec des contributions soit internes soit externes²⁴⁷ aiderait le comité des affaires fiscales à mettre un modèle de convention conformément à l'évolution des réglementations et principes fiscaux internationaux.

Chapitre 2: Le cadre juridique des conventions fiscales

Les conventions fiscales constituent une source de droit fiscal international et ont une force supérieure au droit interne. La création de ces conventions passe par plusieurs étapes : la négociation (les Etats sont représentés par des plénipotentiaires jouissant de pleins pouvoirs), la signature (par des personnes compétentes désignées par le droit interne de chaque Etat concerné), la ratification et la publication.

Une fois ratifiées et publiées, les conventions fiscales sont obligatoires pour tous les organes étatiques, y compris l'organe juridictionnel qui travaillent pour les appliquer. L'application des conventions contre la double imposition concerne, l'application dans le temps, dans l'espace, aux personnes qui sont des résidents de l'un des deux Etats contractants et aux impôts sur le revenu et sur la fortune (certaines conventions portent également sur les impôts sur les successions). L'application des conventions fiscales se heurte à de nombreuses difficultés, car ces conventions consistent à rapprocher des systèmes fiscaux nationaux qui se différencient dans le contenu des règles, dans les concepts généraux, et dans les principes²⁴⁸. Ainsi cette difficulté se manifeste dans l'obscurité et l'imprécision des règles conventionnelles. Ce qui implique nécessairement un effort d'interprétation. La convention fiscale doit être interprétée de bonne foi, suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes dans leur contexte et à lumière de son objet. Cette interprétation peut être faite par le ministre des affaires étrangères, les juridictions nationales et les juridictions internationales.

Section 1 : L'élaboration des conventions fiscales

L'élaboration des conventions fiscales s'effectue en plusieurs phases. Dans un premier stade, les délégations des deux pays paraphent un projet de convention issu de leur

²⁴⁶- <http://webdomino1.oecd.org>

²⁴⁷- Contributions extérieures des pays non membres, des autres organisations internationales et des autres intéressés.

²⁴⁸- G. TIXIER et G. GEST, op.cit., n°197, p. 103.

négociation. Dans un deuxième stade, la convention est signée par les personnes compétentes. Dans un troisième stade, la convention est ratifiée et les instruments de ratification doivent être échangés. Dans un quatrième et dernier stade, la convention entre en vigueur. Mais il faut distinguer entre l'élaboration des conventions bilatérales et l'élaboration des conventions multilatérales, car la conclusion de ces dernières se déroule suivant des règles spécifiques.

Sous section 1 : Les règles générales sur la conclusion des conventions fiscales

Dans un sens large, la conclusion des conventions internationales est coïncidée avec la signification du terme élaboration qui recouvre toutes les étapes procédurales par lesquelles passe la future convention, de la négociation comme première procédure, jusqu'à l'entrée en vigueur comme une dernière procédure. Le Constituant algérien, semble retenir le sens étroit du terme conclusion²⁴⁹.

L'article 77 alinéa 9 de la Constitution algérienne, dispose en effet que le Président de la République « conclut et ratifie les traités internationaux ». Généralement, la conclusion des conventions comprend plusieurs étapes « elle est habituellement précédée d'une phase plus au moins longue de négociations »²⁵⁰.

Avec l'accroissement du nombre des transactions entre entreprises et le développement des législations nationales contraignantes en matière de prix de transfert, il devient de plus en plus important pour les opérateurs économiques de conclure des conventions contre la double imposition. Donc, les opérateurs économiques²⁵¹ sont ceux qui demandent l'élaboration des conventions fiscales.

A) La négociation

Des causes sont requises pour que des négociations puissent être engagées entre deux ou plusieurs Etats, en vue de la conclusion d'une convention fiscale. Il s'agit, des problèmes de double imposition qui sont à l'origine des plaintes répétées de la part des contribuables qui sont des résidents ou ont des intérêts à l'étranger. Ainsi la discrimination fiscale subie par des contribuables étrangers et les problèmes de contrôle éprouvés par l'administration elle-même en cas d'évasion fiscale.

La négociation d'une convention internationale bilatérale ou multilatérale, constitue une étape essentielle, car elle détermine et fixe le contenu de la convention. « Elle se présente

²⁴⁹- DJEBBAR ABDELMADJID, La politique conventionnelle de l'Algérie, O.P.U, 2000, pp. 293 et 295.

²⁵⁰- J.C.P. éd.dr.fis.int, 1968, n°113, p.25.

²⁵¹- Le terme «opérateur économique» couvre à la fois les notions d'entrepreneur, fournisseur et prestataire de services.

comme une affaire d'experts notamment pour les traités techniques »²⁵², où ces experts occupent une place importante dans les délégations, comme les fonctionnaires fiscaux²⁵³. En ce qui concerne par exemple, les pourparlers menés pour le compte de la France, la prédominance des techniciens de la fiscalité est particulièrement marquée²⁵⁴.

1- Habilitation à négociier

La négociation se fait par des personnes habilitées à représenter leurs Etats. Soit elles produisent des pleins pouvoirs appropriés ou sans avoir à produire de pleins pouvoirs²⁵⁵. Selon l'article 2 alinéa 1-c de la convention de Vienne sur le droit des traités : « *L'expression "pleins pouvoirs" s'entend d'un document émanant de l'autorité compétente d'un Etat et désignant une ou plusieurs personnes pour représenter l'Etat pour la négociation, l'adoption ou l'authentification du texte d'un traité, pour exprimer le consentement de l'Etat à être lié par un traité ou pour accomplir tout autre acte à l'égard du traité* »²⁵⁶.

Les lettres ou les documents de pleins pouvoirs constituent une garantie essentielle pour résoudre certains problèmes, comme le cas où deux personnes prétendent la représentation d'un même Etat²⁵⁷. Cette lettre démontre le représentant effectif ce représentant doit respecter son pouvoir exprimé dans le document. D'après l'article 7 alinéa 2 de la convention de Vienne, certains représentants ne sont pas obligés de présenter leurs documents de pleins pouvoirs. Cet article dispose qu' « *en vertu de leurs fonctions et sans avoir à produire de pleins pouvoirs, sont considérés comme représentants leur Etat :*

- a) *Les chefs d'Etat, les chefs de gouvernement et les ministres des affaires étrangères, pour tous les actes relatifs à la conclusion d'un traité ;*
- b) *Les chefs de mission diplomatique, pour l'adoption du texte d'un traité entre l'Etat accréditant et l'Etat accréditaire ;*
- c) *Les représentants accrédités des Etats à une conférence internationale ou auprès d'une organisation internationale ou d'un de ses organes, pour l'adoption du texte d'un traité dans cette conférence, cette organisation ou cet organe ».*

Donc, les personnes susmentionnées peuvent conclure les traités sans détenir de pleins pouvoirs, parce que leur situation a fait l'objet d'une notification officielle. D'une autre façon, « *un acte relatif à la conclusion d'un traité accompli par une personne qui ne peut, en vertu*

²⁵²- A. DJEBBAR, op.cit., p. 296.

²⁵³ Les traités techniques comme les conventions fiscales qui sont généralement bien étudiés du point de vue technique.

²⁵⁴- J.C.P. éd. dr.fis.int, n°117, p. 29.

²⁵⁵- Article 7 alinéa 1 et 2 de la convention de Vienne sur le droit des traités de 1969.

²⁵⁶- L'autorité compétente c'est en principe le chef de l'Etat.

²⁵⁷- بوسلطان محمد، مبادئ القانون الدولي العام، دار الغرب للنشر و التوزيع، الجزء الأول، 2002، ص ص.195 و 196.

de l'article 7, être considérée comme autorisée à représenter un Etat à cette fin est sans effet juridique, à moins qu'ils ne soit confirmé ultérieurement par cet Etat »²⁵⁸.

Suivant les procédures constitutionnelles internes, la détermination de l'autorité compétente pour négocier relève du droit constitutionnel de chaque Etat, et c'est l'autorité qui détient le pouvoir de désigner les plénipotentiaires et de leur délivrer les pleins pouvoirs²⁵⁹. Tous les systèmes nationaux adoptent une règle constitutionnelle qui attribue la compétence de négociation à l'exécutif, car ce pouvoir dispose de tous les moyens techniques nécessaires à l'accomplissement de cette tâche²⁶⁰. Le pouvoir exécutif diffère selon le système de gouvernement. Dans un régime présidentiel (comme les Etats-Unis), il s'agit du seul chef de l'Etat. Mais dans un régime parlementaire, il s'agit d'une compétence répartie entre le chef de l'Etat et le chef de gouvernement. En Algérie, le pouvoir de désigner les plénipotentiaires et leur délivrer les pleins pouvoirs revient au Président de la République, qui a, selon l'article 77 alinéa 3 de la constitution, une responsabilité toute entière d'arrêter et de conduire la politique extérieure de la nation.

Par ailleurs, si le principe de négociation est la délégation de pouvoir (au ministre des affaires étrangères ou à d'autres autorités : conseillers, ambassadeurs...), il n'empêche que le Président négocie parfois en personne certaines conventions qu'il estime importantes²⁶¹. D'autres ministères ou services gouvernementaux peuvent être associés au processus, selon le sujet abordé dans tel ou tel traité. Donc, les ministères concernés sont, au moins, informés et consultés lorsque la convention porte sur des sujets relevant de leur domaine de compétence. En effet, si la convention comporte des incidences financières, le ministère des finances peut être associé à la négociation pour donner son avis²⁶². En Algérie, le ministère des finances confère le droit de participer et apporter son concours aux autorités compétentes concernées dans toutes les négociations internationales, bilatérales et multilatérales, liées aux activités relevant de sa compétence et veiller à l'application des conventions et accords internationaux et mettre en œuvre les mesures relatives à la concrétisation des engagements auxquels l'Algérie est partie²⁶³.

²⁵⁸ - Article 8 de la convention de Vienne sur le droit des traités de 1969.

²⁵⁹ - NGUYEN QUOC DINH, DAILLIER PATRICK et PALLET ALAIN, *Droit international public*, L.G.D.J., 3^{ème} éd, 1987, n°72, p. 119.

²⁶⁰ - *Idem*.

²⁶¹ - A.DJEBBAR, *op.cit.*, p. 298.

²⁶² - <http://books.google.com/books?id=Hd>, Treaty making, British institute of international and comparative law, p. 55.

²⁶³ - Décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du ministre des finances, J.O.R.A. n°15 du 19 mars 1995, p. 7.

2- Déroutement de la négociation

La négociation peut avoir lieu sur le territoire de l'un des deux Etats contractants ou sur le territoire d'un Etat tiers²⁶⁴. Cet Etat peut participer à la négociation effectuée entre les deux Etats contractants. Cette négociation n'est pas nécessairement suivie par un engagement. « *De plus, il arrive qu'un Etat s'engage sans avoir participé à la négociation au traité* »²⁶⁵.

La négociation se fait entre les représentants de tous les Etats intéressés, dans une séance, où ils exposent leurs propositions, afin de rédiger un texte de la convention. Une autre procédure peut être suivie au cours de la négociation, il s'agit d'une préparation, des projets de textes qui sont soumis à la discussion où des amendements sont provoqués sur ces projets, afin de parvenir au texte qui exprime plus la volonté des parties. Si les discussions progressent vers un accord, les projets amendés ou non deviennent les dispositions de la future convention²⁶⁶.

Généralement, la finalité de toute négociation est identique : aboutir à un accord sur le texte de la convention et son adoption. Selon l'article 9 de la convention de Vienne « *L'adoption du texte d'un traité s'effectue par le consentement de tous les Etats participant à son élaboration...* ». De plus, lorsque le texte est paraphé par les chefs des délégations, il devient un texte authentique²⁶⁷. Par l'authentification, le texte n'est plus susceptible de modification ultérieure. Le paraphe ne constitue pas un consentement définitif d'un Etat à être lié par une convention. Mais, selon l'article 18 de la convention de Vienne, il pose l'obligation de ne pas priver un traité de son objet et de son but avant son entrée en vigueur, tant qu'il n'a pas manifesté son intention de ne pas devenir partie au traité.

B) La signature

Tout d'abord, il faut distinguer entre la signature (le paraphe) du texte directement après sa préparation et la signature qui comporte le consentement à être lié par la convention. Dans le premier cas, l'Etat n'est toujours pas engagé par la convention. Donc, « *la signature, parfois, n'est pas immédiate, elle peut être précédée du paraphe* »²⁶⁸. Ce dernier intervient lorsque certains Etats n'ont pas donné à leurs représentants de pleins pouvoirs pour signer. Ou encore

²⁶⁴ م. بوسلطان، المرجع السابق، ص. 196.

²⁶⁵ A.DJEBBAR, op.cit., p. 295.

²⁶⁶ - NGUYEN QUOC DINH, DAILLIER PATRICK et PALLET ALAIN, op.cit., n°74, p. 121.

²⁶⁷ - Le texte authentique est défini par l'article 10 de la convention de Vienne : « *le texte d'un traité est arrêté comme authentique et définitif : a- suivant la procédure établie dans ce texte ou convenue par les Etats participant à l'élaboration du traité ; ou b- à défaut d'une telle procédure, par la signature, la signature ad referendum ou le paraphe, par les représentants de ces Etats, du texte du traité ou de l'acte final d'une conférence dans lequel le texte est consigné* ».

²⁶⁸ - H. AYADI, op.cit., n°185, p. 123.

lorsqu'un doute subsiste quant à l'acceptation définitive de tel ou tel Etat²⁶⁹. « Souvent, l'autorité qui négocie le traité n'est pas celle qui le signe »²⁷⁰. Parce que la négociation englobe un grand nombre de plénipotentiaires et d'experts qui participent dans cette procédure. Mais la signature est envisagée comme une procédure laissée aux seuls autorités dûment mandatées à cet effet.

Selon la constitution algérienne, le pouvoir de signer appartient au président de la République²⁷¹, mais ce pouvoir est souvent délégué. D'après l'article 11 du décret du 10 novembre 1990 : « *le ministre des affaires étrangères...est habilité à signer tous accords, conventions, protocoles, règlements et traités* »²⁷². Ainsi le ministre des affaires étrangères et en vertu d'un pouvoir « expresse » peut le déléguer à son tour à une autre autorité. La signature est apparue comme un mode d'expression du consentement d'un Etat à être lié par une convention.

Pour que, la signature puisse avoir l'effet d'expression du consentement, la convention de Vienne détermine dans son article 12 les conditions :

- Lorsque le traité prévoit que la signature aura cet effet,
- Lorsqu'il est par ailleurs établi que les Etats ayant participé à la négociation étaient convenus que la signature aurait cet effet, ou
- Lorsque l'intention de l'Etat de donner cet effet à la signature ressort des pleins pouvoirs de son représentant ou a été exprimée au cours de la négociation.

Il existe d'autres modes d'expression du consentement d'un Etat à être lié par une convention, comme la ratification. Ainsi, si la signature était suffisante pour engager l'Etat signataire qui a déjà des obligations et des droits à partir de cette signature. Elle n'est pas la seule qui engage définitivement l'Etat parce que, si elle est la seule, la liberté de décision des chambres parlementaires pour autoriser la ratification de la convention ne serait plus entière.

C) La ratification

La convention de Vienne utilise indifféremment trois expressions : la ratification, l'acceptation et l'approbation²⁷³, qui sont considérées comme équivalentes à l'égard du droit international. C'est pourquoi, ce droit n'impose aucune forme particulière pour la ratification.

²⁶⁹- Le temps qui sépare entre le paraphe et la signature excède rarement quelques semaines.

²⁷⁰- A. DJEBBAR, op.cit., p. 301.

²⁷¹- Article 77 al.9 de la constitution, le constituant utilise l'expression « conclusion » qui englobe dans son sens la négociation et la signature.

²⁷²- J.O.R.A. n°79 du 1^{er}décembre 2002.

²⁷³- V. art 14 de la convention de Vienne de 1969.

La procédure de ratification est réglée par les droits internes, la plupart du temps par les constitutions elles-mêmes. C'est-à-dire chaque pays suit les règles tracées par son droit constitutionnel propre.

1 - Définition de la ratification

« *La ratification est un acte solennel supplémentaire liant définitivement l'Etat après la négociation et la signature d'un traité et son approbation par les organes internes compétents* »²⁷⁴. Et c'est une procédure par laquelle la convention acquiert une force juridique. La ratification se présente alors comme la confirmation rétroactive de l'acte du négociateur par l'autorité étatique la plus haute. Les systèmes constitutionnels de cette ratification se rangent en trois catégories :

- La ratification peut être l'œuvre exclusive de l'exécutif. Ce système a été appliqué en Italie de 1922 à 1943 et en Pologne de 1935 à 1939.
- La ratification est l'œuvre exclusive du législatif : ce système a été appliqué en Turquie de 1924 à 1960. Il a été appliqué ainsi par la Soviétique en 1923.
- Partage de compétences entre l'exécutif et législatif, ce partage constitue le droit commun de la plupart des Etats. Ce système est caractérisé par la compétence de l'exécutif avec l'intervention du parlement. Comme il est prévu dans l'article 131 de la Constitution algérienne de 1996. Mais la ratification en Algérie est passée par des étapes²⁷⁵.

La ratification des traités selon la constitution de 1989 et la constitution de 1996 implique le partage de compétences entre l'exécutif et le législatif.

En Algérie, le ministre des affaires étrangères peut également participer à la ratification des traités selon l'article 16 du décret du 10 novembre 1990 qui dispose que : « *le ministre des affaires étrangères pourvoit à la ratification des accords, conventions, protocoles, règlements et traités internationaux* ». En réalité, la nature de l'intervention de ministre des affaires étrangères « *n'est que technique dans la mesure où il se trouve dans l'obligation de prendre toutes les mesures complémentaires et accessoires propres à permettre au chef de l'Etat de ratifier les traités* »²⁷⁶.

²⁷⁴ - I. GARRAM, op.cit., p. 233.

²⁷⁵ - Selon l'article 42 de la constitution de 1963 la ratification est considérée comme « un acte décisif et inconditionnel du président. Lequel ne s'oblige en principe, que d'une consultation formelle de l'assemblée nationale », voir A. DJEBBAR, op.cit., p.303. La constitution de 1976, donnant une signification de la ratification exercer par le Président avec une très grande liberté sans aucun partage avec l'assemblée populaire nationale. Dans la constitution de 1989, la ratification n'est plus considérée comme un acte décisif et inconditionnel du Président puisqu'elle exige l'approbation de l'assemblée populaire nationale (l'A.P.N) pour un certain nombre de traités énumérés dans les articles 91 et 122.

²⁷⁶ - A. DJEBBAR, op.cit., p. 303.

La Constitution française du 4 octobre 1958 prévoit que « *les traités... qui Modifient les dispositions de nature législative ou qui engagent les finances de l'Etat.....ne peuvent être ratifiés ou approuvés qu'en vertu d'une loi* »²⁷⁷. Par l'application de cet article toutes les conventions fiscales sont soumises à l'approbation parlementaire.

Les traités soumis à l'approbation parlementaire en Algérie sont énuméré dans l'article 131 de la Constitution²⁷⁸. Par conséquent, beaucoup de traités sont ratifiés sans approbation parlementaire²⁷⁹.

« *En principe, un traité international ne devient exécutoire qu'après avoir été ratifié, et après que les instruments de ratification ont été solennellement échangés entre les hautes parties contractantes* »²⁸⁰. Le droit international n'impose aucune obligation de ratification, c'est-à-dire il n'y a pas d'obligation pour l'Etat, qui a signé un traité, de le ratifier donc, le droit international ne sanctionne pas l'Etat qui refuse de ratifier un traité signé. La non-Ratification par les Etats -Unis du traité de Versailles, qui a entraîné notamment l'absence des Etats-Unis de la S.D.N.

Ainsi, le droit international n'impose aucun délai de ratification sauf stipulation contraire dans le texte du traité. Et il est arrivé qu'une convention ne soit ratifiée qu'au bout d'un certain nombre d'années. Comme la convention fiscale entre l'Algérie et la Belgique qui a été signé le 15 Décembre 1991, n'a été ratifié qu'en 2002²⁸¹. La convention fiscale entre l'Algérie et Bulgarie qui a été signée le 25 octobre 1998, n'a été ratifiée qu'en 2004²⁸² et la convention fiscale entre l'Algérie et Corée du Sud qui a été signée le 24 novembre 2001, n'a été ratifiée qu'en 2006²⁸³.

²⁷⁷- Art 53-1 de la constitution française du 4 octobre 1958. En France, et selon l'article 26 de la constitution du 27 octobre 1946 les seuls traités ayant force de loi sont « les traités diplomatiques régulièrement ratifiés ». La ratification régulière est une ratification donnée par le chef de l'Etat suite à une autorisation préalable du parlement par une loi. Ainsi, la jurisprudence en France (en 1950) a refusé toute valeur aux traités modifiant la législation interne lorsque leur ratification n'a pas été autorisée par une loi.

²⁷⁸- L'article 131 de la Constitution algérienne dispose que : « *les accords d'armistice, les traités de paix, d'alliance et d'union, les traités relatifs aux frontières de l'Etat, ainsi que les traités relatifs aux statuts des personnes et ceux entraînant des dépenses non prévues au budget de l'Etat, sont ratifiés par le Président de la République, après leur approbation expresse par chacune des chambres du parlement* ».

²⁷⁹ Il s'agit des traités les plus fréquemment conclus.

²⁸⁰- J .C.P. éd dr.fis.int, n°124, p. 27.

²⁸¹- J.O.R.A. du 11 Décembre 2002, n°82, p. 3.

²⁸²- J.O.R.A. du 02 Janvier 2005, n°01, p. 3.

²⁸³- J.O.R.A. du 04 Janvier 2006, n°44, p. 3.

2- La forme de ratification

L'instrument de ratification se présente sous la forme de « Lettres de ratifications »²⁸⁴. L'Etat est définitivement lié lors du dépôt de son instrument de ratification auprès du gouvernement « dépositaire »²⁸⁵. L'instrument de ratification doit exprimer, en principe, une acceptation pure et simple, celle-ci est en France rédigée comme suit : « ... *président de la république française... Déclarant qu'il est accepté, ratifié et confirmé et promettons qu'il sera inviolablement observé...* »²⁸⁶. Certains traités peuvent être définitivement conclus dès qu'ils sont signés, sans la procédure de ratification, ils sont donc, conclus selon une procédure courte ou « à un seul degré ». Pour cette raison, ils portent la dénomination « accord en forme simplifiée », par opposition au « traités en forme solennel » qui sont conclus selon la procédure longue²⁸⁷.

L'acceptation et l'approbation sont soumises aux dispositions relatives à la ratification, avec une certaine différence dans leurs définitions. L'acceptation est une procédure récente²⁸⁸, elle concerne le recours aux pouvoirs compétents déterminés par la constitution de l'Etat pour prendre leurs accords sur la ratification²⁸⁹. L'approbation est synonyme de l'acceptation, mais elle est quelque fois l'équivalent de l'adhésion, parce qu'elle peut concerner des traités dont l'Etat n'a pas participé à leurs négociations. L'adhésion est parmi les voies utilisées par les Etats pour exprimer leur consentement à être liés par une convention²⁹⁰. L'adhésion donne une possibilité pour un Etat qui n'a pas participé à la négociation d'en devenir ultérieurement « partie contractante ».

« Normalement, la ratification d'une convention suffit à la rendre applicable au regard du droit international. En pratique, les conventions prévoient les conditions de leur entrée en vigueur »²⁹¹.

²⁸⁴- D. NGUYEN QUOC, P. DAILLIER et p. ALAIN, op.cit., n°81, p. 129

²⁸⁵- Article 16 de la convention de Vienne prévoit que : « *A moins que le traité n'en dispose autrement, les instruments de ratification, d'acceptation, d'approbation ou d'adhésion établissent le consentement d'un Etat à être lié par un traité au moment de leur échange entre les Etats contractants, de leur dépôt auprès du dépositaire, ou de leur notification aux Etats contractants ou au dépositaire, s'il en est ainsi convenu* ».

²⁸⁶- D. NGUYEN QUOC, P. DAILLIER et p. ALAIN, n°81, pp. 129 et 130.

²⁸⁷- Ibid, n°84, p.133.

²⁸⁸- A. DJEBBAR, op.cit., p. 308.

²⁸⁹ م. بوسلطان، المرجع السابق، ص202.

²⁹⁰- Article 15 de la convention de Vienne dispose que : « *le consentement d'un Etat à être lié par un traité s'exprime par l'adhésion: a- Lorsque le traité prévoit que ce consentement peut être exprimé par cet Etat par voie d'adhésion. b- Lorsqu'il est par ailleurs établi que les Etats ayant participé à la négociation étaient convenus que ce consentement pourrait être exprimé par cet Etat par voie d'adhésion : ou c- Lorsque toutes les parties sont convenues ultérieurement que ce consentement pourrait être exprimé par cet Etat par voie d'adhésion* ».

²⁹¹ H. AYADI, op.cit., n°187, p. 123.

D) L'entrée en vigueur

L'entrée en vigueur est le moment à partir duquel la convention devient obligatoire et susceptible d'application entre les Etats parties dans leurs rapports mutuels. Les dispositions du traité fixent normalement la date de l'entrée en vigueur. Si la convention ne spécifie pas la date, il existe d'autres voies pour que la convention entre en vigueur²⁹². Mais dans la plupart des conventions, il est stipulé que leurs dispositions entreront en vigueur le jour (ou le lendemain) de l'échange des instruments de ratification²⁹³ (notification indiquant que les deux Etats ont accompli les procédures légales locales nécessaires pour l'application de la convention). La convention prévoit parfois un délai consécutif à l'échange des instruments de ratification, par ce délai la convention entre en vigueur. L'intérêt de ce délai est de donner le temps aux Etats pour organiser cette entrée en vigueur²⁹⁴. L'article 27 de la convention entre l'Algérie et Liban en vue d'éviter la double imposition²⁹⁵ comporte un délai de 30 jours : « *la présente convention sera conclue et entrera en vigueur au trentième jour après la dernière date de la notification indiquant que les deux Etats ont accompli les procédures légales locales nécessaires pour l'application de la convention* ».

Un délai peut exister entre la date de la ratification et l'application de la convention dans l'ordre interne, notamment lorsque la publication au journal officiel est requise, comme le cas dans le droit interne algérien qui subordonne l'entrée en vigueur des textes législatifs et réglementaires à leur **publication** au journal officiel²⁹⁶. La convention conclue entre les pays de l'Union du Maghreb Arabe, sa date de ratification est le 22 décembre 1990 mais sa publication au journal officiel est effectuée le 06 février 1991²⁹⁷. En Tunisie ce délai n'existe pas, parce que les conventions entrent en vigueur lors de leur ratification sans besoin d'une publication au journal officiel²⁹⁸. « Conformément à une jurisprudence générale constante, une convention fiscale qui n'a été ni ratifiée ou approuvée ni publiée au journal officiel ne peut servir de base légale à un acte administratif d'établissement ou de recouvrement de l'impôt. Symétriquement la convention est opposable au contribuable dès qu'elle a fait l'objet

²⁹² Article 24 de la convention de Vienne dispose que: « 1. un traité entre en vigueur suivant les modalités et à la date fixées par ses dispositions ou par accord entre les Etats ayant participé à la négociation.

2. A défaut de telles dispositions ou d'un tel accord, un traité entre en vigueur dès que le consentement à être lié par le traité a été établi pour tous les Etats ayant participé à la négociation... ».

²⁹³ J.C.P. éd. dr.fis.int. 1968, n°128, pp 27et 28.

²⁹⁴ D. NGUYEN QUOC, P. DAILLIER et p. ALAIN, op.cit., n°96, p. 147

²⁹⁵ J.O.R.A. n°35.

²⁹⁶ Article 4 du code civil.

²⁹⁷ J.O.R.A. du 06 février 1991, n°06, p. 215.

²⁹⁸ Généralement dans plusieurs pays la convention est publiée au moment de la promulgation de la loi de ratification. Par contre, en Tunisie la loi de ratification est promulguée en premier, puis l'ordonnance relative à la publication de la convention est promulguée ultérieurement. Voir l'ouvrage de : *صخري مصطفى، الاتفاقيات القضائية الدولية، الجزء الأول، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، 1998، ص.ص.13، 14، 15 و 16.*

d'une publication au journal officiel »²⁹⁹. Tout non respect des procédures de ratification, de publication ... constitue un manquement aux obligations internationales de l'Etat et serait susceptible de donner naissance à la mise en jeu de la responsabilité internationale de l'Etat « fautif ». L'article 55 de la constitution française de 1958 mentionne des conditions formelles (la ratification et la publication) et des conditions matérielles qui se manifestent dans la supériorité des traités sur les lois.

Sous section 2 : Les règles particulières sur la conclusion des conventions multilatérales

Les conventions multilatérales sont des conventions conclues entre plusieurs Etats et ont pour objet d'établir une règle uniforme pour un nombre considérable d'Etats, leur avantage est d'avoir un champ d'application plus étendu par rapports aux conventions bilatérales. En raison de leur nature, la conclusion des conventions multilatérales connaîtra une certaine particularité³⁰⁰.

La conclusion des conventions multilatérales en matière fiscale explique les insuffisances des conventions bilatérales, notamment en ce qui concerne la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationale lorsque la matière imposable s'installe en plusieurs pays. Ce qui exige une assistance administrative multilatérale.

A) La négociation et la signature

La négociation des conventions multilatérales peut se faire au sein d'une conférence internationale, ou au sein d'une organisation internationale.

La conférence internationale est une réunion de plénipotentiaires convoqués à l'initiative d'un ou de plusieurs Etats ou à l'initiative d'une organisation internationale. La conférence convoquée par une organisation internationale peut englober deux catégories d'invités : les Etats membres de l'organisation et les autres Etats qui ont les mêmes problèmes que les Etats membres. Selon l'article 9 de la convention de Vienne « *l'adoption du texte d'un traité à une conférence internationale s'effectue à la majorité des deux tiers des Etats présents et votants, à moins que ces Etats ne décident, à la même majorité, d'appliquer une règle différente* ». Cette disposition a une valeur supplétive, en effet la conférence peut fixer une autre majorité, ou de retenir l'unanimité³⁰¹. La conférence se termine fréquemment par

²⁹⁹- CE 26 oct.1978, 7313, RJF 1978.12.382, cité par DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., op.cit., p. 66.

³⁰⁰- Les traités multilatéraux sont mentionnés, en général, dans les articles 40, 41, 55 et 58 de la convention de Vienne de 1969.

³⁰¹ - D. NGUYEN QUOC, P. DAILLIER et p. ALAIN, op.cit., n°104, p. 156.

l'établissement d'un instrument dénommé « acte final ». En ce qui concerne les conventions conclues au sein des organisations internationales, elles doivent être conformes au but et à l'objet de celles-ci. L'élaboration se fait par un organe permanent de l'organisation, il s'agit par exemple des comités, des commissions, des assemblées, etc., selon le genre de l'organisation. L'article 62 alinéa 3 de la charte des Nations Unies prévoit que : « *Le conseil économique et social peut, sur des questions de sa compétence, préparer des projets de conventions pour les soumettre à l'assemblée générale* ». Certaines organisations ont reçu une compétence en matière d'élaboration de conventions multilatérales dans le domaine fiscal, il s'agit de la Société des Nations (S.D.N), l'Organisation des Nations Unies (O.N.U) et l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (O.C.D.E).

En ce qui concerne la signature, elle implique que le texte de la convention soit reconnu comme authentique et définitif et qu'il ne puisse plus être modifié. Mais avant la signature, le texte de la convention multilatérale est d'abord voté ou adopté par la conférence (ou l'organe de l'organisation internationale) suivant une majorité déterminée³⁰², puis il est signé par les représentants des Etats³⁰³. Cette signature est, la plupart du temps, une signature simple, c'est-à-dire que lorsqu'un Etat signe la convention, la signature se fait sous réserve de ratification, d'acceptation ou d'approbation. L'Etat n'exprime pas son consentement à être lié par la convention tant qu'il ne l'a pas ratifié³⁰⁴.

Après la signature, qui constitue la première formalité intervient la ratification puis l'entrée en vigueur.

B) La ratification et l'entrée en vigueur

La ratification de la convention s'effectue en deux étapes, l'une au niveau national et l'autre au niveau international.

Au niveau national, les Etats doivent procéder à la ratification suivant leurs règles constitutionnelles respectives. Bien que celles-ci diffèrent d'un Etat à l'autre ; par l'application d'une approbation de la convention par le pouvoir législatif ou par le pouvoir exécutif d'un Etat, ou par les deux.

³⁰²- Article 9 de la convention de Vienne de 1969.

³⁰³- Les représentants des Etats : sont les représentants accrédités des Etats à une conférence internationale ou auprès d'une organisation internationale ou d'un de ses organes, V. article 7.c de la convention de Vienne de 1969.

³⁰⁴- Il existe ainsi la signature définitive : c'est une signature sans réserve de ratification, c'est-à-dire l'Etat exprime son consentement à être lié par un traité par voie de signature, sans avoir à le ratifié. Un Etat ne peut signer définitivement un traité que si le traité en question l'autorise.

Au niveau international, la convention est ratifiée à la date à laquelle l'Etat dépose son instrument de ratification auprès d'un depositaire déterminé.

La seule différence entre la ratification des conventions bilatérales et celles des conventions multilatérales se manifeste dans le plan international comme suit : Pour les conventions bilatérales, il y a un échange des instruments de ratification mais pour les conventions multilatérales, il y a le dépôt des instruments de ratification chez un depositaire déterminé.

Dans les conventions multilatérales, il est exigé parfois, comme condition de leur **entrée en vigueur**, l'unanimité des ratifications par les signataires³⁰⁵. Mais cette clause peut bloquer la procédure d'entrée en vigueur en cas où la convention englobe un très grand nombre d'Etats. C'est pourquoi plusieurs conventions fiscales subordonnent, dans leurs clauses finales, leur entrée en vigueur à la réunion d'un certain nombre de ratification. Comme la convention multilatérale tendant à éviter la double imposition des redevances de droits d'auteurs, signée à Madrid le 13 décembre 1979, qui prévoit dans son article 13 : « *la présente convention entrera en vigueur trois mois après le dépôt du dixième instrument de ratification, d'acceptation ou d'adhésion* ». Ainsi, pour l'entrée en vigueur des conventions multilatérales, les Etats signataires désignent d'un commun accord un depositaire de la convention³⁰⁶ et lui adressent l'instrument de ratification que celui-ci notifie ensuite à tous les Etats intéressés³⁰⁷. Car l'entrée en vigueur des conventions multilatérales est subordonnée au dépôt de l'instrument de ratification. Comme il est stipulé dans l'article 18 de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, signée le 23 juillet 1990 à Bruxelles, qui prévoit : « *la présente convention entre en vigueur le premier jour du troisième mois suivant le dépôt de l'instrument de ratification de l'Etat signataire qui procède le dernier à cette formalité* ». Ainsi, la convention entre les pays de l'union du Maghreb arabe (U.M.A) relative à la non double imposition et à la mise en place des bases de coopération mutuelle dans le domaine des impôts sur le revenu prévoit dans son article 32 que : « *la présente convention entre en vigueur après le dépôt des instruments de ratification auprès le secrétariat général de l'union du Maghreb arabe qui notifie les Etats membres* »³⁰⁸.

³⁰⁵- Voir par exemple l'article 247 du traité de ROME du 25 mars 1957 portant création de la communauté européenne.

³⁰⁶- Le depositaire peut être un ou plusieurs Etats, une organisation internationale ou le principal fonctionnaire administratif d'une telle organisation. V. article 76 alinéa 1 de la convention de Vienne sur le droit de traités de 1969.

³⁰⁷- D. NGUYEN QUOC, P. DAILLIER et p. ALAIN, op.cit., n°113, p. 184.

³⁰⁸- J.O.R.A. n°06 du 06 février 1991.

Section 2 : La mise en œuvre des conventions fiscales

Une fois ratifiés et publiés, les traités internationaux sont obligatoires pour tous les organes étatiques (l'organe exécutif, législatif et juridictionnel). Leur application va s'imposer à tous, gouvernés comme gouvernants. En règle générale, ces traités déploient leurs effets sur l'ensemble du territoire des deux Etats contractants. Ils s'appliquent aux personnes qui ont la qualité de résident d'un Etat contractant, leur champ d'application s'entend également aux impôts. Mais leur application se heurte à de nombreuses difficultés. Ces dernières proviennent de l'obscurité ou de l'imprécision de leur contenu³⁰⁹, la chose qui implique leur interprétation.

Sous section 1 : L'application des conventions fiscales

Cette section concerne tout d'abord les conditions d'application, puis la portée juridique des conventions fiscales.

A) Les conditions d'application

Les conditions d'application d'une convention fiscale se définit de plusieurs manières : dans le temps, dans l'espace, à l'égard des personnes susceptibles d'invoquer les dispositions conventionnelles, les impôts visés par la convention³¹⁰.

1- L'application dans le temps

Pour la mise en application des conventions de non doubles impositions, trois dates son à considérer.

a – La date à laquelle chacun des pays contractants s'engage vis à vis de l'autre à mettre en vigueur le traité sur son territoire est fonction de l'échange des instruments de ratification³¹¹. Or, chaque convention contient des dispositions relatives à sa mise en application. En effet, dans la plupart des conventions, il est stipulé que leurs dispositions entrent en vigueur le jour ou le lendemain de l'échange des instruments de ratification³¹². Tel est le cas de la convention fiscale entre l'Algérie et l'Italie, conclue le 3 février 1991³¹³. Elle prévoit dans son article 29 al.2 que « *la présente convention entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification* ». La date de l'entrée en vigueur de la convention sur le plan internationale peut être la même de son entrée sur le plan interne. Cette date est fixée tantôt au jour de l'échange

³⁰⁹- G.TIXIER et G.GEST, op.cit., p. 203.

³¹⁰- G.TIXIER, op.cit., p.63.

³¹¹- J.C.P. éd. dr.fis.int, 1968, n°131, p.28.

³¹²- L'entrée en vigueur de la convention sur le plan international est fixée par la convention elle-même.

³¹³- J.O.R.A. n°35 du 24 juillet 1991.

des instruments de ratification, tantôt au lendemain, ou elle concerne parfois l'expiration d'une période déterminée (trois mois par exemple) suivant l'échange, « afin de disposer du temps nécessaire à la publication »³¹⁴. Tel est le cas de la convention fiscale entre l'Algérie et l'Autriche conclue le 17 juin 2003³¹⁵. Elle prévoit dans son article 29 que « *la présente convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés aussitôt que possible. La présente convention entrera en vigueur le premier jour du troisième mois suivant le mois de l'échange des instruments de ratification* ». C'est pourquoi, il faut que tout Etat contractant fasse le nécessaire selon sa législation interne, pour parvenir à la mise en vigueur du traité. Sinon il serait considéré comme ayant manqué à ces obligations internationales³¹⁶.

b- La date à laquelle, selon la loi interne de chaque Etat contractant, la convention est effectivement entrée en vigueur et devient susceptible d'être invoquée par le contribuable devant l'administration ou les tribunaux. En Algérie, l'entrée en vigueur des conventions, comme des textes législatifs et réglementaires, est subordonnée à la publication au journal officiel³¹⁷. Il s'ensuit que les conventions conclues par l'Algérie peuvent être applicables sur le plan interne avant même leur entrée en vigueur sur le plan international ; tel fut le cas de la convention de non double imposition conclue entre l'Algérie et la France, entrée en vigueur entre les deux pays (ou sur le plan international) le 1^{er} décembre 2002, et publiée en Algérie au journal officiel du 10 avril 2002³¹⁸. Mais Il arrive que les conventions deviennent applicables sur le plan international avant même d'avoir été publiées sur le plan interne ; tel fut le cas par exemple de la convention franco-américaine, entrée en vigueur entre les deux pays, le 11 août 1968, et publiée en France au journal officiel du 11 septembre de la même année³¹⁹.

c – La date de laquelle chacune des clauses de la convention doit produire ses effets³²⁰. C'est-à-dire la date de la première application des dispositions relatives aux différents prélèvements fiscaux. Cette date varie en fonction de la nature de l'impôt³²¹. Il est de pratique courante de fixer la prise d'effet à la date d'entrée en vigueur de la convention pour les revenus imposables par voie de la retenue à la source. Comme il est stipulé dans l'article 30 de la convention fiscale de 17 septembre 1999 entre l'Algérie et la France : « *Les dispositions de la*

³¹⁴- G. TIXIER et G.GEST, op.cit., p. 192.

³¹⁵- J.O.R.A., du 1^{er} juin 2005, n°38, p. 9.

³¹⁶- J.C.P. éd. dr.fis.int, 1968,131, p. 28, 1968.

³¹⁷- Article 4 de code civil algérien prévoit que : « *les lois promulguées ... sont obligatoires à Alger, un jour franc après leur publication et partout ailleurs dans l'étendue de chaque daïra, un jour franc après que le journal officiel de la république algérienne démocratique et populaire qui les contient, soit parvenue au chef lieu de cette daïra* ».

³¹⁸- J.O.R.A. du 10 avril 2002, n°24, p. 3.

³¹⁹- G. TIXIER, op.cit., n°188, pp.191 et 192.

³²⁰- J.C.P. éd. dr.fis.int, 1968, n°131, p. 28.

³²¹- H. AYADI, op.cit, n°198, p. 130.

convention s'appliqueront pour la première fois en ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source, aux sommes mises en paiement à compter de la date d'entrée en vigueur de la convention soit le 1^{er} décembre 2002 »³²². Et de fixer la prise d'effet au début d'une année fiscale déterminée pour les autres revenus³²³. Comme il est stipulé dans l'article 30 de la convention fiscale de 2 décembre 2003 entre l'Algérie et la République Portugaise : « *la présente convention...ses dispositions seront applicables pour la première fois : ...aux autres impôts afférents aux périodes imposables commençant après le 31 décembre de l'année d'échange des instruments de ratification* »³²⁴. Mais il arrive que la prise d'effet d'une même disposition conventionnelle ne soit pas simultanée dans les deux Etats contractants, lorsque le début d'une année fiscale n'est pas le même entre les deux. Or, l'année fiscale dépend des pays, en Algérie elle commence le 1^{er} janvier et se termine le 31 décembre de la même année, la même chose en France (elle coïncide avec l'année civile) ; au Canada, elle commence le 1 avril, au Etats-Unis le 1^{er} octobre, et en Grande Bretagne le 6 avril³²⁵. En ce qui concerne l'entrée en vigueur des dispositions tendant à éviter la double imposition en matière successorale, elle est fixée, sauf clause contraire, à la date de l'échange des instruments de ratification³²⁶. Les dispositions relatives à la jouissance des droits peuvent être invoquées, sauf clause contraire, à raison des impôts dont le fait générateur se place après la date fixée pour l'application de la convention³²⁷.

2 – L'application dans l'espace

Une convention fiscale entre deux souverainetés a un champ d'application territoriale qui coïncide, en principe, avec le domaine régi par lesdites souverainetés. En Algérie, il n'y a pas une définition législative explicite du territoire fiscal sur lequel s'applique la législation fiscale algérienne. À l'exception, cependant, de l'article 1^{er} du code des douanes qui définit ainsi le territoire douanier : « *le territoire douanier, lieu d'application du présent code,*

³²²- J.O.R.A. du 10 avril 2002, n°24, p. 3.

³²³- Il faut distinguer entre les revenus à caractère périodique et les revenus à caractère non périodique : les premiers sont des revenus acquis à intervalles réguliers au cours de toute la période fiscale (cette période correspond à l'année civile) comme les revenus imposables par voie de retenue à la source, mais les deuxièmes sont des revenus obtenus une seule fois au cours de la durée de l'assujettissement. Ainsi Le revenu imposable est un revenu annuel (revenu de l'année civile), c'est-à-dire le contribuable est imposé chaque année au titre des revenus qu'il a réalisés au cours de l'année écoulée. <http://www.fr.ch/scc/pp/assujet>

³²⁴- J.O.R.A. du 03 avril 2005, n°24, p. 4.

³²⁵- <http://fr.wikipedia.org>

³²⁶- J.C.P. éd. Dr.fis.int, 1968, n°132, p. 29.

³²⁷- Idem.

comprend le territoire national, les eaux intérieures, les eaux territoriales, la zone contiguë et l'espace aérien qui les surplombe »³²⁸.

Les conventions fiscales, conclues par l'Algérie, définissent par conséquent leur champ d'application territorial. Telle fut la convention fiscale entre l'Algérie et la Chine qui dispose dans son article 3 : (*le terme « Algérie » désigne la république algérienne démocratique et populaire et, employé dans un sens géographique, il désigne le territoire de la république algérienne démocratique et populaire, y compris la mer territoriale et au-delà de celle-ci, les zones maritimes sur lesquelles la république algérienne démocratique et populaire exerce conformément à leur législation nationale et au droit international, ses droits souverains ou sa juridiction aux fins de l'exploration et de l'exploitation des ressources naturelles, biologiques et non biologiques, du lit de la mer, de son sous-sol et des eaux sur jacentes*)³²⁹. Certaines conventions comprennent des clauses d'extension territoriale, régies par l'article 28 de la convention modèle de l'OCDE³³⁰.

La clause d'extension prévoit que la convention peut être étendue à toute partie du territoire, exclue auparavant par une disposition expresse. C'est le cas de la convention entre la Tunisie et la Norvège signée le 31 mai 1978³³¹, qui excluent, en raison des problèmes particuliers, certains territoires de leur champ d'application, il s'agit du Svalbard (ou Spitzberg, est un archipel), de l'île Jan Mayen et les possessions norvégiennes situées hors d'Europe³³². La convention peut être étendue également à tout Etat dont l'une des parties assumera les relations internationales³³³. Les clauses de cette nature présente un intérêt particulier pour les Etats qui possèdent des territoires d'outre mer ou qui assument les relations d'autres Etats.

³²⁸- Loi n°98-10 du 22 août 1998 modifiant et complétant la loi n°79-07 du 21 juillet 1979 portant code des douanes, J.O.R.A., n°61, p.1.

³²⁹- J.O.R.A. du 17 juin 2007, n°40, p. 4.

³³⁰- L'article 28 de la convention modèle de l'OCDE : « *La présente convention peut être étendue, telle quelle ou avec les modifications nécessaires, [à toute partie du territoire de (l'Etat A) ou de (l'Etat B) qui est spécifiquement exclue du champ d'application de la convention ou] à tout autre Etat ou territoire dont (l'Etat A) ou (l'Etat B) assume les relations internationales, qui perçoit des impôts de caractère analogue à ceux auxquels s'applique la convention. Une telle extension prend effet à partir de la date, avec les modifications et dans des conditions, y compris les conditions relatives à la cessation d'application, qui sont fixées d'un commun accord entre les Etats contractants par échange de notes diplomatiques ou selon toute autre procédure conforme à leur dispositions constitutionnelles* ».

³³¹- <http://www.Droit-afrique.com/images/textes/tunisie/conv.fisales>.

³³²- L'article 03 de la convention fiscale entre la Tunisie et la Norvège, signée le 31 mai 1978 et entrée en vigueur le 21 décembre 1979. Voir cette convention sur : <http://www.droitafrique.com/images/textes/Tunisie/Conv.fiscales>

³³³ - Les conventions Précisent les conditions dans lesquelles cette extension est réalisée. Il s'agit par exemple des territoires qui perçoivent des impôts de caractère analogue.

L'extension territoriale prend effet à la suite d'un échange de notes ou de toute autre procédure conforme aux dispositions constitutionnelles des deux Etats³³⁴.

Les territoires d'outre mer, comme la nouvelle Calédonie³³⁵ (rattaché à la France), peuvent avoir des conventions fiscales. En France, le conseil constitutionnel a validé cette solution en 1973, puisque aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ne s'oppose à ce que l'Etat passe des conventions avec les divers collectivités territoriales de la république. En effet, la France a conclu une convention fiscale avec la nouvelle Calédonie, signée le 31 mars 1983 à Nouméa et le 5 mai 1983 à Paris³³⁶.

3 – L'application quant aux personnes

« Sur ce plan, la pratique conventionnelle a subi une évolution. Au départ, c'était la notion de ressortissants des Etats contractants qui a été retenue ».³³⁷ Mais les conventions plus récentes s'appliquent ordinairement aux résidents de l'un ou des deux Etats contractants, sans distinction de la nationalité³³⁸. « Il faut cependant rappeler l'exception que constituent les clauses de non discrimination : ces dernières visent les nationaux des Etats contractants »³³⁹ ce terme de nationaux a été défini par l'article 24 de la convention fiscale entre l'Algérie et la Belgique³⁴⁰ qui précise « *le terme nationaux désigne :*

- a) *Toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat contractant.*
- b) *Toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat contractant ».*³⁴¹

Ainsi, l'article 4 de la même convention précise « au sens de la présente convention, l'expression “ résident d'un Etat contractant “ désigne toute personne, qui en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. » le principe

³³⁴ H. AYADI, op.cit., n°197, p. 129.

³³⁵ Ces territoires doivent acquérir une autonomie financière et fiscale. L'autonomie financière peut se définir comme la capacité à maîtriser les dépenses et les recettes. L'autonomie fiscale est le pouvoir de lever l'impôt. <http://www.aboulo.com>

³³⁶ - http://www.fineiffel.com/pdf/convention_fiscale_nc.pdf. Approbation de la convention par la loi n° 83-676 du 26 juillet 1983 convention, et sa publication au journal officiel du 27 juillet 1983.

³³⁷ - H. AYADI, op.cit., n°199, p. 130.

³³⁸ - L'article 1 de la convention fiscale signée le 11 juin 2000 entre l'Algérie et la Bahreïn qui prévoit (selon la convention modèle de l'OCDE) : « la présente convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants. » v. J.O.R.A, n° 50 du 20 août 2003.

³³⁹ - G. TIXIER, op.cit., 1986, p. 62.

³⁴⁰ J.O.R.A. du 11 décembre 2002, n° 82, p. 3.

³⁴¹ - La convention entre l'Algérie et la Belgique signée le 15 décembre 1991. Publiée au J.O.R.A., n°82 du 11 décembre 2002.

de base, le contribuable qui demande de bénéficier des dispositions de cet article, il doit faire la preuve, par tous les moyens, qu'il est résident de l'un des deux Etats.

Quant à l'**application des conventions aux personnes morales**, notamment **les sociétés de personnes**, elle a connue certaines difficultés, car les droits internes diffèrent en matière de traitement à appliquer à ces sociétés. Ces difficultés sont analysées dans le rapport du comité des affaires fiscales intitulé « l'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes »³⁴². Comme indiqué dans ce rapport, certains pays traitent les sociétés de personnes comme des **entités imposables** et les imposent sur leurs bénéficiaires comme s'il s'agissait de sociétés par actions ; alors que d'autres pays adoptent le sens de **la transparence fiscale** en vertu de laquelle il n'est pas tenu compte de l'existence de la société de personnes du point de vue fiscal et les différents associés sont imposés individuellement sur la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société de personnes³⁴³.

Lorsque la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal, elle n'est pas assujettie à l'impôt dans cet Etat selon le paragraphe 1 de l'article 4 et ne peut donc pas être considérée comme un résident au sens de la convention³⁴⁴. « *Dans ce cas, l'application de la convention serait refusée à la société de personnes elle-même sauf si une règle spéciale couvrant les sociétés de personnes était incluse dans la convention* »³⁴⁵. En effet, certains Etats ont inclus ces sociétés dans le champ d'application de leurs conventions dans certaines circonstances. L'extrait suivant du protocole annexé à la convention entre l'Allemagne et l'Italie illustre l'utilisation de ces dispositions spéciales : « *une société de personnes est présumée être un résident d'un Etat contractant au sens du paragraphe 1 de l'article 4 si elle a été constituée conformément à la législation de cet Etat ou si le principal objet de ses activités se situe dans cet Etat* »³⁴⁶. L'existence des règles de ce type qui traitent la société de personnes elle-même comme un résident « se justifie par certains Etats par le

³⁴²- Le rapport de la recommandation de l'OCDE a été adopté par le comité des affaires fiscales qui a décidé de le mettre en diffusion générale le 20 janvier 1999. Donc, les divergences dans le traitement fiscal des sociétés de personnes a conduit l'OCDE à publier ce rapport en 1999. Ce rapport existe sur le site : <http://www.unige.ch/droits/e-cours/documents/4434b24078cb.pdf>

³⁴³- Les sociétés de personnes sont dites fiscalement transparentes en ce qu'elles n'ont pas la qualité de redevable en matière d'imposition des bénéficiaires. En Algérie ces sociétés relèvent, comme les entreprises individuelles, de l'I.R.G : les bénéfices réalisés sont directement imposés entre les mains des associés. Selon l'article 7 du code des impôts directs et taxes assimilées qui prévoit : « sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu global pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société :- les associés de sociétés de personnes. » ces sociétés peuvent opter pour l'impôt sur les bénéfices des sociétés, mais cette option est irrévocable

³⁴⁴- OECD : Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, OECD, éd 5, 2008, n°5, p.50.

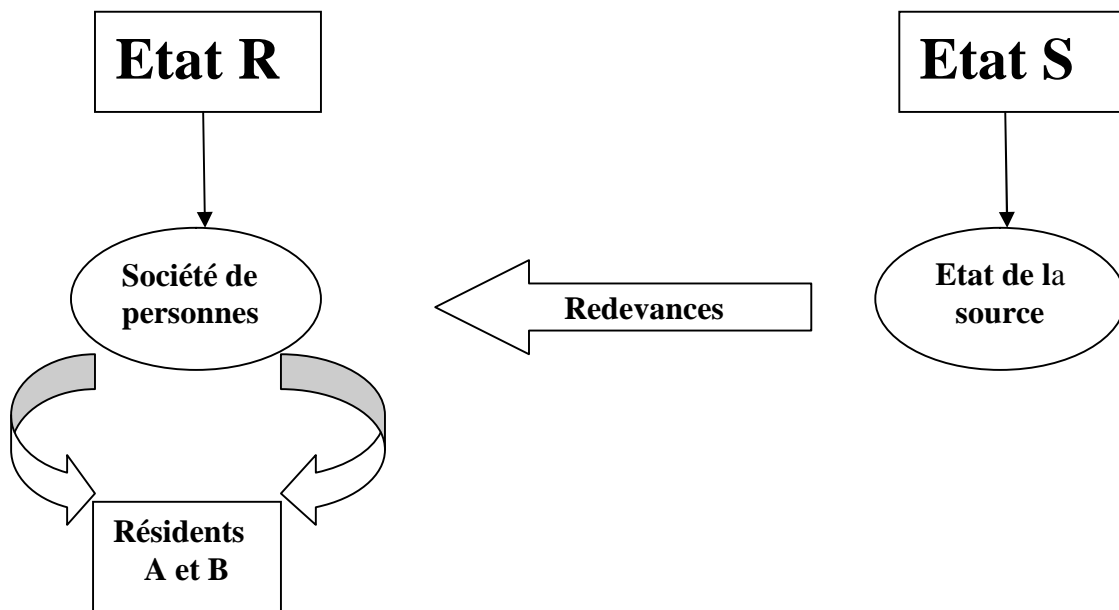
³⁴⁵- OECD : L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, questions de fiscalité internationale, O.C.D.E, 1999, n°35, p.15.

³⁴⁶- OECD: L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, op.cit, 1999, n°34, p. 17.

fait qu'elle éviterait les problèmes administratifs découlant de l'obligation faite à l'ensemble des associés d'établir leur droit à bénéficier des dispositions de la convention »³⁴⁷. C'est-à-dire cette règle constitue une solution pour que les associés puissent bénéficier de la convention lorsque la société de personnes n'est pas résidente. Une autre solution qui a le même but a été ajoutée par le comité des affaires fiscales dans la révision du paragraphe 3 des commentaires sur l'article 1 (de la convention modèle de l'OCDE) : « *lorsque l'application de la convention est ainsi refusée, les membres de la société de personnes sont éligibles, à concurrence de leur part du revenu de cette dernière, au bénéfice des dispositions des conventions conclues par les Etats dont ils sont résidents* »³⁴⁸.

Dans un autre exemple, si une convention fiscale est conclue entre un Etat qui traite la société de personnes comme une entité imposable et un autre (Etat où est établie la société) la considère comme transparente du point de vue fiscal, et que la convention attribue le bénéfice de ses dispositions à la personne résidente. Dans cet exemple la société n'a pas la qualité de résidente. Donc, comment les Etats contractants doivent-ils appliquer, dans ce cas, les dispositions de la convention ?

A titre d'exemple, P est une société de personnes établie dans l'Etat R. A et B sont les associés qui résident dans cet Etat. L'Etat R traite la société de personnes comme une entité transparente. P perçoit dans l'Etat S (qui traite la société comme une entité imposable) des revenus de redevances qui ne sont pas imputables à un établissement stable de l'Etat S.



³⁴⁷ - Ibid, n°44, p. 17.

³⁴⁸ - OCDE : Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, op.cit., 2008, n°5, p. 50.

Selon l'article 12 de la convention modèle de l'OCDE « *les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat* ». Selon l'exemple ci-dessus la société de personnes n'est résidente ni de l'Etat "R" ni de l'Etat "S", dans ce cas, elle n'a pas le droit de bénéficier des dispositions de la convention.

En vertu de la législation interne de l'Etat "S", le contribuable est la société de personnes. Il peut donc imposer le revenu perçu par "P"; sur lequel les deux associés "A" et "B" sont imposables dans l'Etat "R", résultat qui semble directement contradictoire avec l'objet de la convention fiscale. Pour régler ce problème, le comité des affaires fiscales « admet que les associés devraient avoir droit aux avantages prévus par les conventions conclus par les Etats dont ils sont résidents dans la mesure où ils sont assujettis à l'impôt dans ces Etats sur leur part du revenu de la société »³⁴⁹. Donc, d'après cette approche, le revenu doit être considéré comme payé à "A" et "B", deux résidents de l'Etat "R", qui doivent être également considérés comme les bénéficiaires effectifs de ce revenu. Dans ce cas ; il revient à l'Etat "R" d'imposer ces revenus.

4- Les impôts visés

Selon le modèle de convention fiscale établie par l'OCDE, les impôts sont visés dans l'article 2. Le paragraphe 1 de cet article définit le champ d'application de la convention, à savoir les impôts sur le revenu et sur la fortune. Quant au paragraphe 2, il définit ce qu'il faut entendre par impôts sur le revenu et sur la fortune. Le paragraphe 3 énumère les impôts en vigueur au moment de la signature de la convention. Afin d'éviter la nécessité de conclure une nouvelle convention fiscale à chaque modification de la législation interne des Etats contractants, le paragraphe 4 prévoit que la convention s'appliquera également aux futurs impôts identiques ou analogues qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient³⁵⁰.

B) La portée juridique des conventions fiscales

La portée juridique des conventions fiscales comporte trois points essentiels : la supériorité des conventions fiscales, la subsidiarité et le rapport entre les conventions fiscales et le droit communautaire en Europe.

³⁴⁹- OECD : L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, op.cit., 1999, n°58, 59,61 et 62, pp. 24 et 25.

³⁵⁰- P. MICHAUD, op.cit, 1973, pp. 56 et 57.

1- La supériorité des conventions fiscales sur le droit interne

« Une fois ratifiée et publiée, une convention fiscale acquiert une prééminence de droit sur la législation interne »³⁵¹. La Constitution algérienne (comme plusieurs constitutions) ne confère force obligatoire qu'aux traités "régulièrement" ratifiés ou approuvés. Or, l'article 132 de la constitution 1996 accorde aux traités ratifiés par le président de la république une place supérieure à celle de la loi. Au surplus, le conseil constitutionnel dès sa première décision prévoit que : « *considérant qu'après sa ratification et dès sa publication, toute convention s'intègre dans le droit national et en application de l'article 123 de la constitution, acquiert une autorité supérieure à celle des lois, autorisant tout citoyen algérien de s'en prévaloir devant la juridiction* »³⁵².

Le principe de la primauté des conventions fiscales par rapport à la législation fiscale nationale³⁵³ a les conséquences suivantes :

- la convention rend inefficace l'application d'une loi d'impôt préexistante lorsque les dispositions de cette loi sont moins favorables pour le contribuable que les règles conventionnelles ;
- une loi postérieure ne peut écarter l'application d'une disposition conventionnelle, sauf lorsque cette loi est plus favorable pour le contribuable³⁵⁴. « Les conventions fiscales évitant la double imposition ne permettent pas, par elles mêmes, de prélever l'impôt »³⁵⁵.

L'article 55 de la constitution française de 1958 mentionne des conditions formelles (la ratification et la publication) et des conditions matérielles à la supériorité des traités sur les lois. La condition matérielle se manifeste dans la réciprocité qui pose que le traité soit appliqué par l'autre partie pour pouvoir recevoir application en France. Le juge administratif ne s'estime pas compétent pour contrôler la réciprocité. Lorsque ce problème est soulevé, il renverrait cette question au ministre des affaires étrangères. Cette solution s'explique par le fait qu'il s'agit d'un problème plus politique que juridique³⁵⁶.

³⁵¹- G. TIXIER et G. GEST, op.cit, 1985, n°181, pp.181 et 182.

³⁵²- Décision n°1 –D.L.CC-89 du 20 août 1989 relative code électoral, J.O.R.A. n°36, du 30 août 1989, p. 871.

³⁵³ - Il existe des Etats qui ne prévoient pas la supériorité des traités (les pays anglo-saxons) comme les Etats unis où les conventions fiscales et les lois internes ont la même valeur juridique. En cas d'une incompatibilité, la solution est d'appliquée le texte le plus récent. V H. Ayadi, op.cit, n°203, p.133.

³⁵⁴- <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document>.

³⁵⁵- H.AYADI, op.cit, n°206, pp. 133.

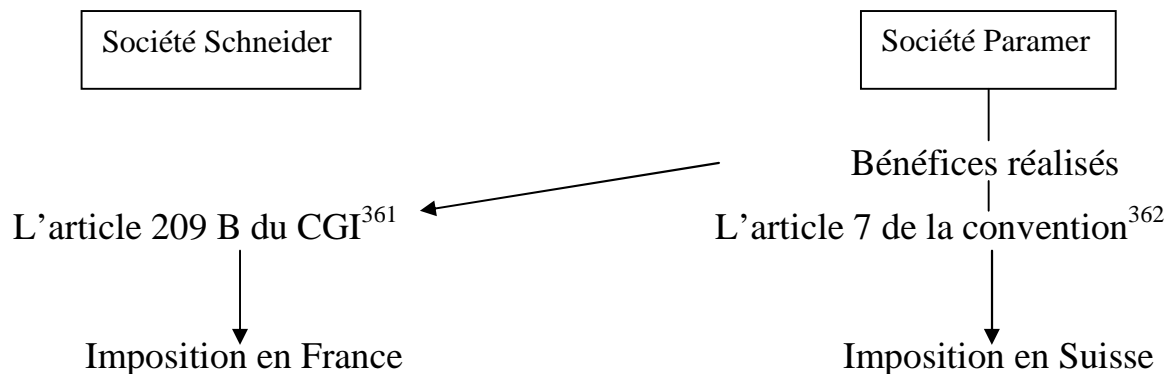
³⁵⁶- DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., op.cit., p. 66.

2- La subsidiarité des conventions fiscales

L'objet des conventions préventives de double imposition, comme leur nom l'indique, est « de faire obstacle à une imposition prévue par la loi interne »³⁵⁷. Mais elles **ne peuvent créer une imposition** là où **la loi interne accorde une exonération** de nature générale. Donc, elles ne peuvent déroger aux dispositions du droit fiscal interne que dans le sens de la limitation ou de la suppression d'obligations aggravant la situation des contribuables³⁵⁸.

Les décisions **Schneider** du 28 juin 2002³⁵⁹ et **Aznavour** du 28 mars 2008³⁶⁰ (en France) permettent de mieux comprendre les deux principes ci-dessus.

Schneider est une société Electric établie en France et sa filiale (société Paramer) est établie en suisse.



³⁵⁷- H. AYADI, op.cit, n°206, pp. 133 et 134.

³⁵⁸- G. TIXIER et G.GEST, op.cit, 1985, n°183, pp 184 et 185.

³⁵⁹- CE, ass. 28 juin 2002, n° 232276, Sté Schneider Electric : *JurisData* n° 2002-080182 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 36, comm. 657, étude 28, P. Dibout ; *Dr. sociétés* 2002, comm. 184, note J.-L. Pierre ; *RJF* 2002, n° 1082, chron. L. Olléon, p.755 ; *BDCF* 10/2002, n° 120, concl. S.Austry ; *Rev. Sociétés* 2002, p.538 s.obs. O. Fouquet ; *LPA* 17 août 2002, p. 4 s. note B. Boutemy, E. Meier et Th. Perrot ; *Bull. Joly Sociétés* 2002, n°200, note C. Nouel et S. Reeb. *BGFE* 2002, n°4, p. 3 et s. obs. E. Davoudet.-P. Dibout, l'inapplicabilité de l'article 209 B du CGI face à la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 (à propos de l'arrêt CE, ass. 28 juin 2002, Schneider Electric) *Dr. fisc.* 2002, n° 36, étude 28 ; cité par D. VILLEMOT, op.cit., p. 15.

³⁶⁰ CE, 10^e et 9^e ss-sect., 28 mars 2008, n° 271366, Aznavour : *Juris Data* n°2008-081297 ; *Dr. fisc.* 2008, n°17, comm. 293, concl. C. Landais ; cité par DOMINIQUE VILLEMOT, revue de droit fiscal n°17. 23 avril 2009, p. 15.

³⁶¹- L'article 209 B du CGI en France dispose que : « Lorsqu'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement 25 % au moins des actions ou parts d'une société établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens mentionné à l'article 238A, cette entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangères dans la proportion des droits sociaux qu'elle détient ».

³⁶²- L'article 7.al 1 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, modifiée par l'avenant du 3 décembre 1969 dispose que : « Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable ».

La société Schneider a été soumise au titre de l'année 1986 à un supplément d'impôt sur les sociétés³⁶³ à raison des résultats bénéficiaires de sa filiale suisse. La cour administrative d'appel de Paris a, par un arrêt en date du 30 janvier 2001³⁶⁴, déchargé la société Electric de cet impôt, au motif que les stipulations du paragraphe 1 de l'article 7 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 font obstacle à l'application de l'article 209 B du CGI. L'article 7-1 de la convention attribue au suisse le droit exclusif d'imposer les bénéfices de la société Paramer³⁶⁵. Dès lors que ces bénéfices sont imposés en France sur le fondement de l'article 209 B du CGI. Le ministre de l'économie des finances et de l'industrie en France se pourvoit en cassation contre cet arrêt (il demande au conseil d'Etat d'annuler l'arrêt du 30 janvier 2001)³⁶⁶. Dans cette affaire, le Conseil d'Etat a permis à la société française d'invoquer l'article sur les bénéfices d'entreprise de la convention franco-suisse. Ce n'est pas, « parce qu'existait une double imposition économique que le Conseil d'Etat a permis cette invocation de la convention mais plus probablement parce que l'un des objectifs des conventions est de répartir la matière imposable entre les Etats contractants »³⁶⁷. Un autre principe confirmé par la décision Schneider est celui de la **subsidiarité** des conventions fiscales, elle le définit ainsi : « *considérant que si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition [...] par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification [...] il lui appartient ensuite en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale* »³⁶⁸. Selon ce principe, seule la loi interne peut servir de base légale à une imposition, la convention ne doit pas créer une imposition au bénéfice de la France.

En ce qui concerne la décision Aznavour qui permet d'éclairer la décision Schneider, le schéma ci-dessous démontre l'affaire d'Aznavour :

³⁶³ - En application de l'article 209 B du CGI.

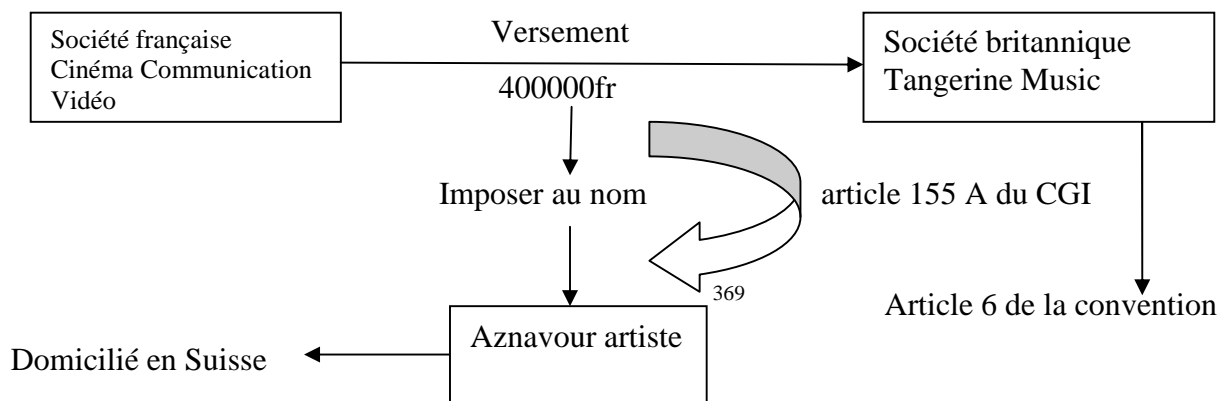
³⁶⁴ - CAA Paris, plén, 30 janv. 2001 n° 96PA01408, SA Schneider : cité par D. VILLEMOT, op.cit., p. 17.

³⁶⁵ - La société suisse ne dispose pas un établissement stable en France.

³⁶⁶ - La cour administrative d'appel de Paris a annulé le jugement du 13 février 1996 du tribunal administratif de Paris.

³⁶⁷ - D. VILLEMOT, op.cit., p. 17.

³⁶⁸ - Ibid., op.cit., p. 18.



L'article 155 A du code général des impôts en France³⁷⁰ qualifiant le revenu de la prestation de l'artiste en France de **revenu** retiré par cet artiste de son **activité professionnelle**. En effet, l'administration a imposé cette somme au nom de Charles Aznavour au titre de **l'impôt sur le revenu**. L'article 6 de la convention franco britannique³⁷¹ qualifiant le revenu de la prestation de l'artiste **de bénéfice d'entreprise**. En effet, il ne permet pas à la France d'imposer les bénéfices d'une société britannique puisque cette dernière ne disposait pas d'un établissement stable en France³⁷². La juridiction d'appel (la Cour administrative d'appel) avait rejeté la requête de Charles Aznavour contre le jugement qui avait rejeté sa demande en décharge de l'impôt sur le revenu à lequel il avait été assujéti. La décision Aznavour précise qu'il incombe au juge fiscal de « *soulever d'office la question de la compatibilité de la loi nationale utilisée par l'administration avec la convention applicable* »³⁷³, quand bien même le point n'aurait pas été soulevé par les parties. « Pour le conseil d'Etat le principe de subsidiarité implique qu'il convient de retenir la qualification du revenu donnée par le droit interne pour pouvoir accéder aux dispositions de la

³⁶⁹- Aznavour est un artiste de variétés qui est réputé être la personne physique qui signe le contrat avec le producteur et dont l'absence entraînerait l'annulation du spectacle. <http://www.wikipedia.org/>

³⁷⁰- L'article 155 A du CGI en France dispose que : « *Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendues par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières (...)* ». Ce dispositif, vise principalement à combattre les schémas consistant pour les artistes ou sportifs se produisant en France à faire verser la rémunération de cette prestation à une entité étrangère, souvent localisée dans un paradis fiscal. D. VILLEMOT, op.cit., p.16.

³⁷¹- L'article 6 de la convention franco-britannique de 1968 : « *Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable* ». La convention est citée par D. VILLEMOT, op.cit., p.16.

³⁷²- D.VILLEMOT, op.cit., p. 16.

³⁷³- Ibid., op.cit., p. 18.

convention »³⁷⁴. Ce principe s'applique aussi à la qualification du revenu, « le juge doit donc qualifier le revenu au regard du droit interne puis vérifier que la convention n'a pas retiré à la France le droit d'imposer un revenu ainsi qualifié. Dans l'affaire Aznavour le revenu qui a été perçu par la société britannique est qualifié de **revenu d'artiste par le droit interne français** et de **bénéfice d'entreprise par la convention franco-britannique**³⁷⁵. Le Conseil d'Etat a fait prévaloir la qualification du droit interne sur celle de la convention. Donc, en application du principe jurisprudentiel de subsidiarité des conventions fiscales la qualification du revenu sur lequel le contribuable est imposé est définie par le droit interne.

3- Conventions fiscales et droit communautaire

Avant de parler du rapport entre les conventions fiscales et le droit communautaire, il est nécessaire de définir le sens de ce droit. Le droit communautaire ou le droit de l'union européenne est l'ensemble des règles juridiques applicables au sein de l'union européenne ; ces règles s'appliquent aussi bien aux institutions européennes, qu'aux Etats membres, mais aussi aux citoyens européens. Ce droit comprend: le droit communautaire primaire ou originaire et droit communautaire dérivé. Le droit communautaire prime sur les droits nationaux (même les constitutions)³⁷⁶ et dans son rapport avec les conventions fiscales et notamment dans le cas d'une incompatibilité entre eux, le second alinéa de l'article 307 du traité instituant la communauté européenne prévoit expressément pour les Etats membres en cause le droit de recourir à tous les moyens appropriés pour éliminer les incompatibilités constatées. C'est-à-dire l'Etat membre concerné doit essayer de renégocier les dispositions incompatibles avec les engagements communautaires en vue de résoudre le problème, sinon, le cas échéant, dénoncer la convention bilatérale³⁷⁷. En effet, quand la France négocie une convention fiscale avec l'Algérie, elle rencontre des limites, c'est-à-dire elle ne peut pas prendre des dispositions contraires aux règles de droit communautaire.

Sous section 2 : L'interprétation des conventions fiscales

« L'objet de l'interprétation des conventions est la délimitation de leur champ d'application territoriale et matérielle ainsi que les personnes visées et les impôts

³⁷⁴ - Idem.

³⁷⁵ - Dans l'affaire Schneider le droit interne français et la convention franco-suisse donnaient la même qualification au revenu : celle de bénéfice d'entreprise. D.VILLEMOT, op.cit., 18.

³⁷⁶ - <http://www.wikipedia.org/wiki/droit-de-l'union>.

³⁷⁷ - Article 307 du traité instituant la communauté européenne se trouve dans le site : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties_fr.pdf

concernés »³⁷⁸. Mais la mauvaise interprétation peut aboutir à un abus des conventions fiscales.

A) Les techniques d'interprétation

L'interprétation des traités internationaux « est l'opération intellectuelle qui consiste à déterminer le sens d'un acte juridique, à en préciser la portée et à en éclairer les points obscurs »³⁷⁹. Il convient de rappeler ici l'article 31 de la convention de Vienne sur les droits de traités qui précise qu'un traité doit être interprété de bonne foi, suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes dans leur contexte³⁸⁰ et à la lumière de son objet et de son but. Par ailleurs l'article 32 de la même convention prévoit des règles d'interprétation complémentaires, qu'elles recouvrent notamment les travaux préparatoires ou les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu.

En ce qui concerne les dispositions des conventions fiscales, l'article 3 alinéa 2 de la convention modèle de l'OCDE prévoit une règle générale d'interprétation des termes utilisés par les conventions préventives de double imposition : « pour l'application de la convention par un Etat contractant, toute expression qui n'est pas autrement définie a le sens qui lui est attribué par la législation dudit Etat régissant les impôts faisant l'objet de la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente »³⁸¹. Cet article fait référence au droit interne de l'Etat qui applique la convention. **L'avantage** de cette référence est de favoriser la sécurité juridique puisque les tribunaux, les autorités fiscales et les contribuables peuvent s'appuyer sur des notions avec lesquelles ils sont familiarisés³⁸². Mais **l'inconvénient** de ce renvoi, se manifeste dans le cas des significations différentes des termes conventionnelles dans les législations des Etats contractants qui peuvent aboutir à une double imposition ou à une double exonération. Or, l'édiction des définitions communes doit logiquement conduire à limiter au minimum les conflits de qualification³⁸³. Selon l'article 25

³⁷⁸ - H.AYADI, op.cit., n°209, p. 135.

³⁷⁹ - م.بوسلطان، المرجع السابق، ص237.

³⁸⁰ - Selon l'article 31 de la convention de Vienne, « le contexte comprend, outre le texte, préambule et annexes inclus : a) tout accord ayant rapport au traité et qui est intervenu entre toutes les parties à l'occasion de la conclusion du traité. b) tout instrument établi par une ou plusieurs parties à l'occasion de la conclusion du traité et accepté par les autres parties en tant qu'instrument ayant rapport au traité ».

³⁸¹ - P.MICHAUD, Régime fiscal des étrangers en France et des français à l'étranger, 1973, op.cit., p. 58.

³⁸² - G.TIXIER et G.GEST, op.cit, 1985, n° 200, pp.204, 205 et 206.

³⁸³ - Ibid., n°202, p.207.

de la convention modèle de l'OCDE, les difficultés qui en résultent sont susceptibles d'être réglés par la voie de la procédure amiable³⁸⁴.

La convention modèle de l'OCDE inclut dans ses articles (notamment 3 à 5) des définitions générales qui s'appliquent à chaque fois que le terme défini est utilisé dans la convention fiscale (définitions concernant les personnes, la société, le résident, l'établissement stable, l'entreprise). À côté de ces définitions générales, se trouvent des définitions particulières (notamment aux articles 10, 11 et 12). Ces concepts particuliers ne s'appliquent que dans le cadre de l'article où ils figurent, dans ce sens l'alinéa 3 de l'article 10 de la convention modèle prévoit que : « le terme "dividendes" employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions,... ».

Les commentaires des articles constituent un autre moyen qui peut aider les Etats à interpréter les dispositions de la convention. Or, Pour chacun des articles de la convention, il existe des commentaires détaillés qui sont destinés à interpréter les dispositions conventionnelles. Ces commentaires ont été rédigés et acceptés par les experts représentants, au sein du comité des affaires fiscales³⁸⁵.

Les autorités compétentes pour interpréter les conventions fiscales

Les autorités compétentes pour l'interprétation des conventions fiscales sont soit nationales soit internationales³⁸⁶.

Les autorités nationales sont le ministre des affaires étrangères et les juridictions. Le législateur algérien prévoit dans l'article 17 du décret présidentiel n°02-403 fixant les attributions du ministère des affaires étrangères que : « *l'interprétation des traités, conventions, accords, protocoles et règlement internationaux auxquels l'Algérie est partie est du ressort du ministre des affaires étrangères. Il développe et soutient l'interprétation de l'Etat algérien auprès du gouvernement étrangers et, éventuellement, devant les organisations ou juridictions internationales ainsi qu'auprès des juridictions nationales* »³⁸⁷.

« Les tribunaux français adoptent la position de principe suivante : l'interprétation d'une convention fiscale est réservée aux gouvernements parties au traité, ou, à défaut d'interprétation commune, au ministre des affaires étrangères »³⁸⁸. En fait, il se tourne vers le ministre des finances. En Tunisie, le décret n° 84-1282 du 20 octobre 1984 confère la

³⁸⁴ - L'alinéa 3 de l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE prévoit que : « *les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention* ».

³⁸⁵ - OCDE: Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, op.cit., 2008, n°28 et 29, p. 15.

³⁸⁶ - J.C.P. éd. dr.fis.int.1968, n°143, p. 31.

³⁸⁷ - J.O.R.A. n° 79, du 26 novembre 2002.

³⁸⁸ - G.TIXIER, op.cit., p.65.

compétence d'interprétations des traités au ministre des affaires étrangères. Mais ces dispositions n'affectent en rien les pouvoirs du juge qui reste l'autorité désignée constitutionnellement pour interpréter la loi³⁸⁹. Et il n'est pas, par conséquent, tenu de s'aligner sur l'interprétation ministérielle.

Les autorités internationales sont les juridictions internationales instituées pour régler les litiges entre Etats. Il en est ainsi de la cour internationale de justice qui prévoit sa compétence d'interprétation des traités³⁹⁰. Les parties contractantes peuvent également recourir à l'arbitrage international, mais l'interprétation judiciaire internationale, est bien plus exceptionnelle³⁹¹.

En ce qui concerne le règlement des litiges résultant de l'application ou de l'interprétation des conventions de non double imposition, il n'est pas soumis, en règle générale, aux juridictions internationales, mais aux deux procédures différentes. Il s'agit, de la procédure amiable prévue dans l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE³⁹² et la procédure juridictionnelle. Par cette dernière, tout contribuable a le droit de saisir le juge interne, lorsque l'imposition n'est pas conforme aux dispositions conventionnelles³⁹³.

B) L'abus des conventions fiscales

« Il y a abus de convention, lorsque une personne physique ou morale qui, normalement, ne devrait pas bénéficier de l'exemption ou de la réduction d'impôts conventionnels s'arrange, par suite de montages ou de constructions juridiques, souvent artificiels, pour se placer dans le champ d'application de la convention et profiter ainsi de ses dispositions favorables »³⁹⁴. Cette question relevait essentiellement de l'interprétation des conventions de non double imposition, et notamment de la question de savoir qui étaient les bénéficiaires légitimes de la convention. Il convient de distinguer entre **abus de la part du contribuable** et **abus de la part de l'Etat contractant**. Le premier genre d'abus revêt plusieurs formes, mais la plus significative est la résidence fictive qui permet à la personne intéressée de bénéficier des dispositions conventionnelles. Le deuxième genre d'abus se

³⁸⁹ - H. AYADI, op.ci, n° 211, pp. 137 et 138.

³⁹⁰ - Article 36 du statut de la cour internationale de justice (CIJ).

³⁹¹ - G. TIXIER et G. GEST, op.cit., 1985, n° 214, pp. 213.

³⁹² - Article 25 de la convention modèle de l'OCDE prévoit d'abord, dans ses paragraphes 1 et 2 que les autorités compétentes des deux Etats devront s'efforcer de régler, par voie d'accord amiable, la situation des contribuables faisant l'objet d'une imposition non-conforme aux dispositions de la convention. En outre, dans son paragraphe 3 il invite les autorités compétentes des deux Etats contractants de suivre la même méthode dans le règlement des problèmes relatifs à l'interprétation ou à l'application de la convention.

³⁹³ - H. AYADI, op.ci, n°220, p. 143.

³⁹⁴ - Ibid, n°224, p.144.

manifeste notamment lorsqu'un Etat contractant désire modifier sa législation tout en étant conscient que cette modification peut avoir des effets sur certaines conventions qui l'engagent³⁹⁵. Les mesures conventionnelles pour lutter contre l'abus des conventions fiscales figurent dans certains articles de la convention modèle de l'OCDE, il s'agit, par exemple, des articles 10, 11 et 12 relatifs aux dividendes, intérêts et redevances, qui déterminent le bénéficiaire effectif³⁹⁶.

Une bonne interprétation des dispositions conventionnelles conduit à une bonne application. Cette application concernant, en générale, les dispositions des articles établis par l'OCDE, dans un modèle qui est devenu un document de référence essentiel dans les négociations entre pays membres et non membres de cette organisation. Ce texte appelle une analyse de ses dispositions.

La coopération internationale en matière fiscale se traduit dans la conclusion des conventions bilatérales ou multilatérales entre les Etats. Cers conventions suivent la même structure et comportent dans la plupart des cas les principales dispositions du modèle de convention de l'OCDE. L'existence de ce modèle a facilité les négociations bilatérales entre pays membres et non membres de cette organisation.

³⁹⁵- <http://www.books.google.com>, ouvrage : Coopération internationale en matière fiscale, n° 45-45-47, pp. 9 et 10.

³⁹⁶- P. MICHAUD, Régime fiscal des étrangers en France et des français à l'étranger, 1973, op.cit., pp. 65, 66, 67 et 68.

La convention fiscale est un traité (la plupart du temps bilatéral) entre Etats. L'accord écrit traduit l'expression des volontés concordantes de ces Etats, en vue de produire des effets juridiques régis par le droit international. La fonction principale de cette convention est de partager le pouvoir d'imposition entre les Etats signataires dans les cas où les revenus ou capitaux sont imposables à la fois dans deux Etats. Au début, le but de cette convention était d'éviter la double imposition seulement. Aujourd'hui, ses buts sont élargis à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationale et à l'assistance administrative entre les administrations fiscales des deux Etats contractants.

Le modèle de convention établi par l'OCDE détermine en premier lieu son champ d'application (Chapitre I) et établit les définitions générales (Chapitre II). Ces définitions sont des « notions qui doivent servir de critère de répartition des impôts entre Etats contractants »³⁹⁷ comme : le domicile fiscal et l'établissement stable, certains critères sont utilisés sans définitions par les conventions telle la localisation d'un immeuble. La partie la plus importante est composée des chapitres III à V qui déterminent les compétences de chacun des deux Etats contractants en matière d'imposition du revenu et de la fortune et les méthodes d'élimination de la double imposition juridique internationale. Ils sont suivis de dispositions spéciales concernant : la non-discrimination, la procédure amiable, l'échange de renseignements, les fonctionnaires diplomatiques et consulaires et l'extension territoriale (Chapitre VI). Il fixe en dernier lieu les dispositions finales concernant l'entrée en vigueur et la dénonciation (chapitre VII). Ce titre est composé de deux chapitres. Le premier concernant les objectifs contenant l'élimination des doubles impositions et des discriminations (section1), l'assistance administrative (section 2). Tandis que le deuxième chapitre, il traite des définitions et qualifications (section 1), ainsi que des modifications et dénonciation (section2).

³⁹⁷ L. CARTOU, op.cit., n°112, P. 124.

Chapitre 1 : Les objectifs

Chaque accord quelle que soit son appellation : traité, convention, pacte, protocole, etc. à des objectifs à réaliser. La convention fiscale a également des buts à atteindre : le partage du pouvoir d'imposition entre les Etats contractants dans les cas où les revenus ou capitaux sont imposables à la fois dans deux Etats, la lutte contre la discrimination fiscale, l'évasion et la fraude fiscale internationale.

Section 1 : L'élimination des doubles impositions et des discriminations

Les conventions fiscales internationales ont pour principal objet de protéger les contribuables contre une double imposition et une discrimination fiscale fondée sur la nationalité.

Sous section 1 : L'élimination de la double imposition internationale

Un risque de double imposition existera chaque fois que le résident d'un Etat acquiert un revenu dans un autre Etat -que ce revenu soit tiré de l'exploitation d'une entreprise, d'un investissement ou d'un emploi dans l'autre pays – et que le pays de résidence de la personne et le pays où le revenu est acquis peuvent légitimement faire valoir des droits fiscaux sur ce revenu. Afin d'éviter que de telles situations donnent lieu à une double imposition, les conventions fiscales signées par les Etats contiennent des mécanismes ou des méthodes permettant de régler ce problème. Deux méthodes sont utilisées pour éviter qu'un contribuable subisse une double imposition à raison d'un même revenu :

- 1- Soit l'attribution du droit d'imposition à titre exclusif à l'un des deux Etats signataires (méthode d'exemption) ;
- 2- Soit le partage du droit d'imposition entre les deux Etats (méthode d'imputation).

A) La méthode d'exemption (ou de l'exonération)

Cette méthode est prévue par l'article 23 A du modèle de l'O.C.D.E et de l'O.N.U)
« *Tout d'abord, la convention détermine les catégories de revenus pour lesquelles l'un des*

Etats possède un droit exclusif d'imposition. Sur ces revenus, l'autre Etat contractant n'a aucun droit d'imposition »³⁹⁸. D'après cette méthode, le droit d'imposition sur les revenus (ou la fortune), est attribué exclusivement à l'Etat de la résidence du bénéficiaire de ces revenus, ou à l'Etat de la source des revenus (ou de la fortune). Il n'y a plus de double imposition puisque le revenu n'est imposé qu'une seule fois, dans un seul Etat³⁹⁹.

La méthode d'exemption peut prendre deux formes : l'exemption intégrale (ou globale) et l'exemption avec progressivité (ou exemption avec taux effectif).

1- L'exemption intégrale

« L'exemption intégrale interdit à un Etat d'imposer des éléments soumis à l'impôt dans l'autre Etat contractant »⁴⁰⁰, et elle présente l'avantage évident d'une grande simplicité puisqu'elle n'exige pas la mise en œuvre d'une procédure spéciale pour éviter la double imposition⁴⁰¹. La convention détermine pour chaque impôt les critères qui permettront d'éviter la double imposition quand le citoyen réside ou exerce son activité économique dans un autre pays que le sien.

- Pour l'impôt sur la fortune, c'est à l'Etat d'implantation des immeubles que sera attribué le droit d'imposer ;
- Pour l'impôt sur les successions ce sera à l'Etat où a été ouverte la succession (le lieu de dernier domicile en principe) ;
- Pour l'impôt sur le revenu, c'est à l'Etat de résidence du contribuable ou l'Etat de la source de son revenu que sera attribué le droit d'imposer.

La convention fiscale de l'O.C.D.E. distingue plusieurs catégories de revenus; il s'agit : des revenus immobiliers, bénéfiques des entreprises, dividendes, intérêts, redevance, gains en capital, revenus des professions indépendantes, revenus des professions dépendantes, tantièmes, revenus des artistes et sportifs, pensions, rémunérations de fonctions publiques, les sommes reçues par des étudiants ou stagiaires et autres revenus. Elles fixent pour chacune d'entre elles, les règles d'attribution du pouvoir d'imposition.

³⁹⁸ - P.BELTRAME, op.cit., p. 125.

³⁹⁹ - La convention détermine les revenus imposables soit dans l'Etat de résidence soit dans l'Etat de la source, V. arts 6, 7, 8, 10, 11,12 de la convention modèle de l'O.C.D.E.

⁴⁰⁰ - H.AYADI, op.cit., n° 159, p. 109.

⁴⁰¹ - J.C.P.éd. dr.fis.int, 1968, n°30, p. 6.

Le modèle de l'O.C.D.E préconise un droit d'imposition exclusif au profit de l'Etat de la résidence⁴⁰² pour certains éléments du revenu et de la fortune⁴⁰³. Selon ce modèle, il s'agit, en effet :

- Des bénéficiaires des entreprises, à conditions que ces entreprises n'exercent pas leurs activités dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'établissements stables⁴⁰⁴ ;
- Des bénéficiaires des entreprises de transport international⁴⁰⁵ ;
- Des redevances⁴⁰⁶ ;
- Des gains provenant de l'aliénation de valeurs mobilières⁴⁰⁷, (c'est-à-dire les gains autres que les plus-values immobilières et les plus-values professionnelles rattachables à un établissement stable ou à une base fixe).
- Des revenus des professions indépendantes qui ne sont pas imputables à un établissement stable, ou à une base fixe⁴⁰⁸ ;
- Des pensions privées⁴⁰⁹ (les pensions du secteur privé) ;
- Des sommes reçues par des étudiants et stagiaires pour leur formation⁴¹⁰ ;
- La fortune représentée par les valeurs mobilières⁴¹¹ ;

Dans ces catégories de revenus, il y a une absence de droit d'imposition reconnu à l'Etat de la source.

L'Etat de la source du revenu, dispose en revanche, d'un droit d'imposition absolu, quand l'imposition concerne :

- Des revenus de biens immobiliers (y compris les plus-values) ;
- les bénéficiaires retirés d'un établissement stable⁴¹² ;
- Les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers⁴¹³ ;
- Les biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable⁴¹⁴ ;
- Les revenus des professions libérales dès lors qu'ils sont engendrés par une installation fixe⁴¹⁵ ;

⁴⁰²- L'Etat de résidence est celui où le bénéficiaire des revenus a son domicile fiscal.

⁴⁰³- J.P.JARNEVIC, op.cit., p. 75.

⁴⁰⁴- Art 7 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴⁰⁵- Art 8 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴⁰⁶- Art 12 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴⁰⁷- Art 13.3 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴⁰⁸- Art 14 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴⁰⁹- Art 18 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴¹⁰- Art 20 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴¹¹- Art 22.4 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴¹²- Art 7 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴¹³- Art 13-1 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴¹⁴- Art 13-2 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴¹⁵- Art 14 du modèle de l'O.C.D.E.

- Des salaires perçus en contrepartie d'une activité exercée pendant plus de six mois⁴¹⁶.
- Des tantièmes versés par une société résidente⁴¹⁷ ;
- Des revenus provenant d'activités artistiques ou sportives⁴¹⁸ ;
- Des pensions publiques⁴¹⁹ ;
- La fortune représentée par des biens immobiliers⁴²⁰ et mobiliers situés dans l'Etat de la source⁴²¹.

L'Etat de résidence néglige totalement, pour le calcul de l'impôt perçu dans cet Etat, les revenus imposables dans l'Etat de la source. Par cette exemption « le titulaire du revenu échappe en partie à la progressivité de l'impôt dans son pays de résidence »⁴²². Les conventions prévoient que l'Etat qui n'a pas le droit d'imposer peut quand même tenir compte des revenus (ou biens) imposés dans l'autre Etat contractant pour le calcul de l'impôt, c'est la méthode d'exemption avec progressivité.

2- L'exemption avec progressivité⁴²³

Cette méthode prend également le nom « d'exemption avec taux effectif » et a pour objet de maintenir la progressivité de l'impôt lorsqu'une partie de la matière imposable est attribuée à l'autre Etat contractant. Elle est généralement appliquée dans l'Etat de résidence du contribuable. Quand cet Etat exonère les revenus imposés à l'étranger, il prend en compte ces derniers pour le calcul du taux d'imposition applicable aux revenus perçus dans son territoire. Lorsque l'exemption avec progressivité est reprise par une convention, l'imposition est calculée en trois étapes :

1- Le calcul de l'impôt dû en application des seules règles de droit interne, sans tenir compte des dispositions conventionnelles et en intégrant dans le revenu imposable les revenus taxés à l'étranger, c'est-à-dire l'impôt résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble des revenus, y compris les revenus exonérés.

⁴¹⁶ - Art 15 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴¹⁷ - Art 16 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴¹⁸ - Art 17 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴¹⁹ - Art 19-2 du modèle de l'O.C.D.E.

⁴²⁰ - Art 22-1

⁴²¹ - Art 22-2

⁴²² - H. AYADI, op.cit., n°160, p. 109.

⁴²³ - Art 23 A.3 de la convention modèle de l'OCDE : « Lorsque conformément à une disposition quelconque de la convention, les revenus qu'un résident d'un Etat contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet Etat, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés ».

$$\text{Impôts dû selon le droit interne} = \text{R.B.G} \times \text{taux}\%$$

R.B.G —————> Revenu brut global : Constitué par le total des revenus net catégoriels.

2- Le calcul de l'impôt dû en application des dispositions de la convention, en excluant les revenus imposés à l'étranger. (Tel est le cas où le droit d'imposition est attribué à l'Etat de résidence) le calcul sera comme suit :

$$\text{Impôts dû selon la convention} = (\text{l'impôt imposable dans l'Etat de résidence}) \times \text{taux}\%$$

3 – Le calcul de l'impôt final exigible ; le montant de l'impôt dû selon le droit interne est multiplié par le rapport entre le montant des revenus calculé d'après la convention et le montant des revenus calculé selon le droit interne⁴²⁴.

$$\text{Impôts dû} = \text{impôts/ droit interne} \frac{\text{Revenus imposables/ convention}}{\text{Revenus imposables/droit interne (revenus mondiaux)}}$$

Un exemple permet de mieux comprendre les mécanismes de cette méthode : Un contribuable célibataire a disposé d'un revenu net imposable en Algérie de 317.000DA et d'un revenu de 63.000DA imposable dans un pays étranger (l'intéressé est domicilié en Algérie).

Calcul de l'impôt exigible

a) En vertu du droit interne

Revenus imposables

317 000 + 63 000 = 380 000 DA (le revenu brut global est constitué par le total des revenus nets catégoriels). Selon l'article 104 du code des impôts directs et taxes assimilées, le taux de 30% sera appliqué lorsque la fraction du revenu imposable est de 360.001 à 1.440.000 DA⁴²⁵

$$\begin{aligned} \text{Impôt dû selon le droit interne} &= (380\ 000 - 360\ 000) \times 30\% \\ &= 6\ 000 \text{ DA} \end{aligned}$$

⁴²⁴-H.AYADI, op.cit., n°161, p. 110.

⁴²⁵- Art 104 du code des impôts directs et taxes assimilées, modifié par la loi de finances pour 2008, J.O.R.A. du 31 décembre 2007, n°82, p. 3.

b) En vertu de la convention : (convention entre l'Algérie et Etat étranger) l'excluant des revenus imposés à l'étranger (il s'agit 63000 DA). Si le taux appliqué par la convention est 15%

$$\text{Impôts dû selon la convention} = 317\ 000 \times 15\% = 47550 \text{ DA}$$

c) L'application de la règle du (taux effectif)

$$\text{Impôts dû} = 6000 \times \frac{317\ 000}{380\ 000} = 5005.26 \text{ DA}$$

L'exemption intégrale des revenus peut être très avantageuse pour le contribuable par rapport à l'exemption avec taux effectif lorsque la progressivité de l'impôt est forte. Ainsi dans la méthode d'exemption avec progressivité, le niveau de l'imposition dans l'Etat de la source est indifférent pour le calcul du montant exempté d'impôt dans l'Etat de résidence. Si, le taux d'imposition dans l'Etat de la source est inférieur à celui applicable dans l'Etat de la résidence, le contribuable résident pourra bénéficier de ce taux d'imposition plus faible.

B) La méthode d'imputation (ou crédit d'impôt)

Prévue par l'article 23 b du modèle de l'O.C.D.E (et de l'O.N.U), selon cette méthode les deux Etats signataires d'une convention peuvent percevoir un impôt sur le même revenu. Il en résulte un partage de la perception de l'impôt et non, comme dans la méthode d'exemption, un partage de la matière imposable. Par l'imputation, l'Etat de résidence déduit de son impôt exigible, un montant égal ou inférieur à l'impôt déjà supporté à l'étranger. Cette méthode connaît deux variantes : L'imputation intégrale (ou totale) et l'imputation ordinaire (ou limitée)⁴²⁶.

1- L'imputation intégrale

Le crédit d'impôt représentatif de l'impôt payé dans l'Etat de la source est déduit totalement de l'impôt de l'Etat de résidence ; c'est-à-dire l'Etat de résidence accorde une déduction égale au montant total de l'impôt effectivement payé dans l'Etat de la source⁴²⁷. A

⁴²⁶ - G.TIXIER, op.cit., p. 74.

⁴²⁷ - J.C.P.éd, dr.fis.int, n°14, p. 4.

titre d'exemple, supposons que l'Algérie est l'Etat de résidence. L'impôt dû dans l'Etat de la source est de 40 000DA.

L'impôt normalement dû dans l'Etat de résidence est de : 70 000 DA, mais par l'imputation totale l'impôt dû dans l'Etat de résidence est :

$$\text{L'impôt national} = \text{l'impôt global} - \text{l'impôt étranger}$$

⇒ 70 000DA – 40 000DA = 30 000 DA. Donc, le contribuable doit payer dans l'Etat de résidence 30 000 DA seulement.

« Cette méthode est peu suivie, puisqu'elle aboutit parfois à pénaliser le trésor de l'Etat de résidence »⁴²⁸.

2- L'imputation ordinaire ou limitée

Si, dans l'imputation intégrale la déduction est égale au montant total de l'impôt payé dans l'Etat de la source, dans l'imputation ordinaire ou limitée la déduction est limitée à la fraction de l'impôt national qui correspond aux revenus ou biens étrangers⁴²⁹. C'est-à-dire l'Etat de résidence peut limiter le montant de son impôt exigible, par une déduction ou une imputation de l'impôt étranger, mais dans la mesure où la somme déduite ne dépasse pas la fraction de l'impôt national calculé avant la déduction correspondant aux revenus ou à la fortune imposables dans l'Etat de la source⁴³⁰. La méthode d'imputation ordinaire est la plus utilisée parce qu'elle limite pour l'Etat de résidence le risque de perte des recettes si les retenues effectuées par l'Etat de la source sont très élevées. A titre d'exemple, la convention entre l'Algérie (l'Etat de résidence) et la France (l'Etat de la source), (l'impôt est exprimé en dinar Algérien).

L'impôt dû en France est de 300 000 DA

L'impôt dû en Algérie est de 200 000 DA

$$\text{L'impôt national} = \text{l'impôt global} - \text{une somme ne dépasse pas la fraction de l'impôt national}$$

Supposons que la somme déduite est de : 50 000 DA

⁴²⁸- H. AYADI, op.cit., n°162, p. 110.

⁴²⁹- G.TIXIER, op.cit., p. 74.

⁴³⁰- L'imputation ordinaire appliquée surtout quand l'impôt dans l'Etat de la source est supérieur ou égal l'impôt dans l'Etat de résidence.

$$200\ 000\ \text{DA} - 50\ 000\ \text{DA} = 150\ 000\ \text{DA}$$

Un exemple chiffré permettra de faire mieux comprendre les conséquences des diverses méthodes.

Un revenu total de 200 000 dont 120 000 proviennent d'un Etat « R » (Etat de résidence) et 80 000 de l'autre Etat (Etat de la source « S »). Supposant que dans l'Etat « R » le taux de l'impôt est de 20% sur un revenu de 200 000, et de 10% sur un revenu de 120 000, supposons également que dans l'Etat « S » le taux est de 10% sur un revenu de 80 000.

Donc : 200 000 20% —————> 40 000 (impôt dû)
 Pour l'Etat « R » 120 000 10% —————> 12 000 (impôt dû)
 Pour l'Etat « S » 80 000 10% —————> 8 000 (impôt dû)

1- s'il n y a aucune convention entre « R » et « S »

L'impôt payer par le contribuable dans l'Etat « R » est de : 40 000

$$(120\ 000 + 80\ 000) \times 20\% = 40\ 000$$

L'impôt payé par le contribuable dans l'Etat « S » est de : 8 000

L'impôt total payer par le contribuable est :

$$40\ 000 + 8\ 000 = 48\ 000$$

2- s'il y a une convention entre « R » et « S »

a- Exemption intégrale

L'impôt payé par le contribuable dans l'Etat « R » est de : 12 000

L'impôt payé par le contribuable dans l'Etat « S » est de : 8 000

L'impôt total = 12 000 + 8 000

$$\Rightarrow = 20\ 000$$

b- Exemption avec progressivité $(120\ 000 + 80\ 000) \times 20\% = 40\ 000$

Impôt dû dans l'Etat « R » par l'application de la règle :

$$\text{Impôt dû} = 40.000 \times \frac{120.000}{200.000} = 24\ 000$$

L'impôt dû dans l'Etat " S" est égal : 8000.

L'impôt total : $(24\ 000 + 8\ 000) = 32\ 000$.

c- Imputation intégrale

$$(12\ 000 - 8\ 000) = 4\ 000$$

Dans l'Etat « R », l'impôt dû est de 4 000

Dans l'Etat « S », l'impôt dû est de 8 000

L'impôt total est de $(4\ 000 + 8\ 000) = 12\ 000$

d- Imputation ordinaire

Si la somme réduite est égale 3 000 donc, l'impôt du dans l'Etat « R » = $12\ 000 - 3\ 000 = 9\ 000$

L'impôt dû dans l'Etat « S » est de = 8 000

L'impôt total = $(8\ 000 + 9\ 000) = 17\ 000$

	Impôts dû en « R »	Impôts dû en « S »	TOTAL
Aucune convention entre « R » et « S »	40 000	8 000	48 000
Exemption intégrale	12 000	8 000	20 000
Exemption avec progressivité	24 000	8 000	32 000
Imputation intégrale	4 000	8 000	12 000
Imputation ordinaire	9 000	8 000	17 000

La méthode d'imputation est basée sur des principes :

- l'imputation d'un impôt étranger sur un impôt national n'est possible que sur le fondement d'une convention préventive de double imposition liant deux Etats (l'Etat de résidence et l'Etat de la source).
- l'imputation concerne des revenus qui sont à la fois imposables dans l'Etat de résidence et l'Etat de la source. En revanche l'impôt acquitté dans un Etat ne peut être imputé dans l'autre Etat que sur un impôt similaire.
- L'imputation est soumise à une limite, pour éviter d'accorder au contribuable un avantage fiscal par rapport aux contribuables soumis à l'impôt dans le seul Etat de résidence.

- L'imputation qu'elle soit intégrale ou limitée ne permet pas d'éviter entièrement le problème de double imposition, mais son rôle est d'atténuer les effets de la double taxation ; par contre dans l'exemption, ce problème est évité d'une façon radicale mais cette technique pourrait inciter le contribuable à détourner les bénéfices imposés exclusivement dans un Etat pour les orienter vers l'autre Etat contractant.

3- La clause de crédit pour impôt fictif

La méthode de l'imputation (principalement utilisée en matière de dividendes, d'intérêts ou de redevances)⁴³¹ peut aboutir à rendre totalement inopérants les efforts accomplis par les pays recourant aux incitations fiscales pour attirer les investissements étrangers⁴³². C'est-à-dire les systèmes fiscaux de certains Etats notamment ceux en voie de développement (en particulier en leur qualité d'Etat de la source), accordent des avantages fiscaux pour encourager les entreprises étrangères à investir sur leur territoire. Mais ces avantages sous forme de concessions ou d'exonérations fiscales ne profitent pas dans tous les cas aux investisseurs étrangers, car ils peuvent se trouver réduits ou annulés par le régime fiscal du pays d'origine de l'investisseur. C'est notamment le cas lorsque ce pays prévoit un système de crédit d'impôt (l'imputation) pour la reconnaissance des impôts payés dans le pays d'accueil (l'Etat de la source). En plus clair, « un Etat peut exonérer de l'impôt certaines catégories de revenus,...Lorsque l'autre Etat applique la méthode de l'imputation »⁴³³ sur le montant de l'impôt perçu par l'Etat de la source.

Ainsi, les incitations et le sacrifice fiscal consentis par le pays en voie de développement (pays de la source) aux investisseurs aboutit à un transfert de recettes de ce pays au trésor du pays développé (pays de résidence).

À cet égard et afin de conserver aux pays en développement le bénéfice des dispositions d'incitations fiscales à l'investissement, certaines conventions fiscales conclues entre pays développés et pays en développement ont mis un système dit de « crédit d'impôt fictif » (Matching crédit ou Tax Sparing)⁴³⁴. Le conseil de l'O.C.D.E. a adopté le 23 octobre 1997 une recommandation sur l'octroi et la conception de crédit d'impôt fictif dans le cadre des conventions fiscales :

⁴³¹- En général ces revenus sont exonérés de retenue à la source ou soumis à une retenue à la source réduite dans le but d'encourager le développement économique du pays de la source.

⁴³²- G.TIXIER, op.cit., p. 74.

⁴³³- H.AYADI, op.cit., n°167, pp. 113 et 114.

⁴³⁴- Ibid, n°167, p. 113.

- I- Recommande aux gouvernements des pays membres que lors de la négociation et de la conclusion de conventions fiscales ils suivent les recommandations formulées dans le rapport en vue de l'utilisation et de la conception des clauses de crédits d'impôt fictif, recommandations susceptibles d'être modifiées périodiquement ;
- II- Invite les gouvernements des pays membres à informer autant que nécessaire, le comité des affaires fiscales de toute modification de leur politique relative à l'utilisation et à la conception des classes de crédit d'impôt fictif ;
- III- Charge le comité des affaires fiscales :
 - 1- de poursuivre ses travaux sur les questions touchant les crédits d'impôt fictifs ;
 - 2- de développer un dialogue avec les pays non membres qui demandent des dispositions sur les crédits d'impôt fictif, afin d'élaborer une position plus cohérente sur l'octroi et la conception de crédit d'impôt fictif.

Les clauses de crédit d'impôt fictif sont incluses dans les conventions fiscales bilatérales conclues entre les pays en voie de développement et les pays développés. Mais les pratiques de ces derniers ne sont pas uniformes, beaucoup acceptent le crédit d'impôt fictif dans leurs conventions bilatérales, d'autres n'y consentent que rarement ou jamais.

En générale, les signataires d'une convention fiscale hésitent à accepter un crédit d'impôt fictif sans une définition claire des mesures d'incitations nationales auxquelles il s'applique et des catégories d'activités ouvrant droit à ces mesures.

- La conception de crédit d'impôt fictif

Le crédit d'impôt fictif (Matching crédit ou Tax Sparing) est une méthode qui permet à l'Etat de résidence de déduire de son propre impôt une somme correspondant à l'impôt qui aurait été perçu dans l'Etat de la source si celui-ci n'avait pas accordé de dégrèvement (Matching crédit).

Matching crédit « consiste en l'octroi d'un crédit d'impôt forfaitaire calculé à un taux plus élevé que le taux de droit commun en vigueur dans le pays de la source »⁴³⁵.

A titre d'exemple, la convention franco-brésilienne du 10 Septembre 1971⁴³⁶ prévoit dans son « article 22 d » le système de crédit d'impôt fictif, alors que le taux de la retenue à la source au Brésil n'est que de 15%, le crédit d'impôt accordé en France pour l'imposition des intérêts,

⁴³⁵- G.TIXIER, op.cit., p. 88.

⁴³⁶- La convention est entrée en vigueur le 1 Janvier 1972 et publiée au journal officiel de la République française le 28 novembre 1972. V. G.TIXIER, op.cit., p. 88.

dividendes et redevances de source brésilienne est calculé à un taux de 20%⁴³⁷. Le crédit d'impôt fictif peut s'effectuer ainsi par « tax sparing ».

Tax sparing : selon ce mécanisme, 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 de la source. C'est-à-dire le crédit d'impôt fictif est appliqué en l'absence de toute retenue à la source⁴³⁸.

Sous section 2 : L'interdiction des discriminations fiscales

La non-discrimination est prévue par l'article 24 du modèle de l'O.C.D.E. Par cette clause les conventions fiscales protègent les contribuables se trouvant dans une situation fiscale semblable contre une discrimination fiscale exercée par l'autre Etat contractant. La clause de non discrimination constitue un aspect fondamental de la protection des personnes physiques ou morales bénéficiaires de la convention et vise à interdire la discrimination fiscale basée sur le seul critère de la nationalité⁴³⁹. C'est-à-dire toute discrimination entre national et étranger. Cette clause concerne aussi bien les personnes physiques que morales.

1. Toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat contractant⁴⁴⁰ doivent être traitées fiscalement dans l'autre Etat comme les nationaux de ce dernier. La convention fiscale conclue entre le gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le gouvernement de la fédération de Russie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 10 mars 2006⁴⁴¹ contient cette clause. La personne physique résidente en Algérie et qui a la nationalité Russe jouit du même traitement fiscal que les nationaux Algériens (c'est-à-dire les règles utilisées pour la détermination du revenu imposable, des tarifs d'imposition et des modalités de paiement sont les mêmes appliquées aux nationaux et aux étrangers)⁴⁴² les mêmes règles sont appliquées aux résidents algériens en Russie. La clause de non discrimination ne peut être interprétée comme obligeant un Etat contractant à accorder aux résidents de l'autre Etat contractant les

⁴³⁷- Art 22. D de la convention franco-brésilienne, elle prévoit un crédit d'impôt forfaitaire de 20%, ce taux varie en fonction de chaque convention.

⁴³⁸- H. AYADI, op.cit., n°168, p. 114.

⁴³⁹- Ibid., n°238, p. 152.

⁴⁴⁰-À la suite de la révision de la convention modèle de l'O.C.D.F en 1992, l'appréciation des situations semblables doit se faire par rapport à la résidence du contribuable.

⁴⁴¹-Ce modèle précise que la résidence est l'un des éléments à prendre en considération, lorsqu'il s'agit de déterminer si les contribuables se trouvent dans la même situation, J.O.R.A. n°21 du 5 Avril 2006.

⁴⁴²- Le droit interne de chaque Etat détermine les conditions de la nationalité

déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents⁴⁴³.

2. Les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat contractant doivent être tâtées fiscalement dans l'autre Etat comme les sociétés de ce dernier. La convention modèle de l'O.C.D.E précise la non discrimination entre entreprises ; il en résulte que l'établissement stable qu'une entreprise a dans l'autre Etat contractant doit être traité de la même manière que les entreprises nationales en ce qui concerne la détermination du bénéfice, les tarifs d'imposition et les modalités de paiement de l'impôt.

La clause de non discrimination s'applique aux impôts visés par la convention, il s'agit principalement des impôts sur le revenu, sur la fortune et les droits de successions et d'enregistrement. Elle s'applique également aux impôts futurs qui seront apportés dans les législations fiscales de chaque Etat contractant.

En ce qui concerne les apatrides, les conventions prévoient l'application de la clause de non discrimination, donc les Etats signataires doivent réserver aux apatrides un traitement de national⁴⁴⁴. Mais cette clause a connu des restrictions : soit en matière de déduction personnelles, soit en matière d'avantages fiscaux (les pays en voie de développement accordent un régime fiscal de faveur pour attirer les investisseurs à investir sur leur territoire). Plusieurs conventions contiennent la clause suivante : « *Les dispositions de la présente conventions ne doivent pas faire obstacle à l'application de dispositions fiscales plus favorables prévues par la législation de l'un des Etats contractants en faveur de l'investissement* ».

Section 2 : L'assistance administrative

L'application des conventions fiscales reste subordonnée à une collaboration effective entre les Etats signataires. Cette collaboration permet d'une part, à chaque Etat d'obtenir de son cocontractant les renseignements relatifs aux contribuables et aux impôts qui entrent dans le champ d'application de la convention (il s'agit d'une assistance à l'assiette) ; et d'autre part, elle autorise « les autorités administratives ou Judiciaires de chaque Etat contractant à procéder au recouvrement amiable ou à l'exécution forcée des créances fiscales de l'autre

⁴⁴³-Art 24 de la convention modèle de l'O.C.D.E.

⁴⁴⁴- L'article 24 du modèle de l'O.C.D.E prévoit que : « *1- 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 autre Etat qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence* ».

Etat »⁴⁴⁵ (il s'agit d'une assistance au recouvrement). Donc, l'assistance administrative revêt principalement deux formes : l'assistance à l'assiette et l'assistance au recouvrement.

Sous section 1 : L'assistance à l'assiette

L'assistance à l'assiette repose sur l'échange de renseignements entre les administrations fiscales des Etats contractants⁴⁴⁶. Elle est prévue dans ses grandes lignes par la convention modèle O.C.D.E. de 1963 (révisée en 1977) en son article 26, puis par la convention modèle des Nations Unies (1979-1980)⁴⁴⁷. Les dispositions de cet article constituent une norme internationale pour l'échange de renseignements entre administrations fiscales. Cet échange de renseignements peut avoir une portée plus ou moins étendue suivant la volonté de collaboration des deux gouvernements, afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales et même pour l'élimination des doubles impositions. Selon l'article 26 du modèle de l'O.C.D.E.⁴⁴⁸, l'échange de renseignements permet l'application régulière de la convention et des législations internes des Etats contractants.

A) Application de la convention

Dans le cadre d'échange de renseignements, les conventions fiscales autorisent les autorités compétentes des Etats contractants à échanger les renseignements dont elles disposent sur les contribuables, leurs revenus ou leurs fortunes. En ce qui concerne par exemple, l'application du taux effectif de l'impôt, l'administration de l'Etat de résidence du contribuable peut demander à l'administration de l'autre Etat contractant de lui faire connaître le montant des revenus réalisés sur son territoire et dont l'imposition exclusive est attribuée par la convention.

⁴⁴⁵- N.GHARBI, op.cit., n°584, p. 274.

⁴⁴⁶- Idem.

⁴⁴⁷- Convention conclue entre les pays développés et les pays en voie de développement.

⁴⁴⁸- L'article 26 paragraphe 1 du modèle l'O.C.D.E 1977 prévoit que : " *Les autorités compétentes des Etats contractants échangeront les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente convention et celles des lois internes des Etats contractants relatives aux impôts visés par la convention dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient est conforme à la convention...* ». Cet article a subi une modification qui a été approuvée par le comité des affaires fiscales le 1^{er} juin 2004, le paragraphe 1 de l'article 26 devient « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements pouvant être pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention, en particulier pour la prévention de la fraude et l'évasion concernant ces impôts l'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2* ». Or, les formules d'échange de renseignements utilisées varient selon les conventions et les Etats concernés, certains Etats remplacent par exemple « nécessaires » par « utiles » dans leurs conventions bilatérales car ils estiment que cette modification exprime mieux le sens de cette disposition. La norme de « pertinent » a pour but d'assurer un échange d'enseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible.

Ainsi, par l'échange de renseignements, l'Etat « A » où réside le bénéficiaire peut demander à l'Etat « B » où réside le débiteur, des renseignements concernant le montant des redevances versées. Les échanges de renseignements de cette nature permettent une application régulière de la convention.

Il y a lieu de s'interroger si en l'absence de la disposition "d'échange de renseignements", les autorités compétentes peuvent exiger certaines justifications pour appliquer les règles conventionnelles ? Certains Etats, pour accorder l'exonération ou la réduction de leur impôt demandent des justifications aux contribuables eux mêmes. Ils doivent justifier une imposition effective dans l'autre Etat, ou justifier qu'ils sont effectivement des résidents de l'autre Etat. Ces formalités peuvent être exigées en l'absence de disposition expresse concernant l'assistance fiscale⁴⁴⁹.

B) Application de la législation interne : La clause d'échange de renseignements insérée dans les conventions permet l'application des dispositions des législations fiscales internes des Etats contractants. Les exemples suivants pourront éclairer cette application :

- a) Une société de l'Etat « A » fournit des marchandises à une société indépendante de l'Etat « B ». L'Etat « A » désire connaître par l'Etat « B » le prix payé pour les marchandises par la société de l'Etat « B », afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne.
- b) Une société de l'Etat « A » vend des marchandises à une société de l'Etat « B » par l'intermédiaire d'une société de l'Etat « C ».

Les sociétés en questions sont ou non associées. Il n'existe entre ces Etats qu'une convention englobant l'Etat « A » et l'Etat « B ». En vertu de cette convention, l'Etat « A », afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne aux bénéfices réalisés par la société située sur son territoire, demande à l'Etat « B » le prix payé pour les marchandises par la société de l'Etat « B »⁴⁵⁰. Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'impôt national en question est visé par la convention⁴⁵¹ et où l'imputation prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci. L'article 26 modifié du modèle de l'O.C.D.E. précise que : « *L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2* », de sorte qu'il peut comporter des renseignements

⁴⁴⁹-P. MICHAUD, op.cit., p. 217.

⁴⁵⁰- www.oecd.org/dataoecd/28/5/33614117.pdf .

⁴⁵¹- En ce sens : si un Etat demande des renseignements en vue de la perception d'un impôt non visé par la convention, l'Etat requis a le droit de refuser cette demande.

sur des non résidents et sur des impôts non visés à l'article 2. Donc, avant la modification de cet article en 2004, l'échange de renseignements et l'utilisation des renseignements échangés n'étaient possibles qu'à l'égard des impôts visés par la convention au sens de l'article 2. En conséquence, l'Etat requis n'était pas tenu de satisfaire une demande de renseignements en vue d'appliquer un impôt qui n'était pas visé par la convention. Le paragraphe a alors été amendé afin de permettre l'échange de renseignements à l'égard des impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte d'un Etat contractant de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales. Certains Etats risquent, toutefois, de ne pas être en mesure d'échanger des renseignements, ou d'utiliser les renseignements obtenus d'un autre Etat, à l'égard des impôts qui ne sont pas visés par la convention au sens de l'article 2. Ces Etats ont la faculté de restreindre la portée du paragraphe 1 de l'article 26 aux impôts couverts par la convention⁴⁵².

C) Le cadre juridique de l'échange international de renseignements

Dans les limites de ses frontières et pour une application régulière d'une imposition, l'Etat exerce, conformément aux lois, les pouvoirs nécessaires afin de déceler l'existence de la matière imposable, évaluer son montant et user des voies d'exécution assorties de suretés suffisantes pour assurer en cas de résistance du contribuable le recouvrement des créances fiscales⁴⁵³ (ou il utilise l'exécution forcée).

Hors des limites de ses frontières, pouvoirs d'investigation et voies d'exécution lui font défaut quand les biens ou revenus imposables sont situés sur un territoire étranger⁴⁵⁴. En conséquence, les Etats assortissent leurs conventions de clauses spécifiques qui ouvrent une collaboration entre les administrations des Etats contractants.

La plupart des conventions conclues par l'Algérie ont repris les dispositions de l'article 26 du modèle de l'O.C.D.E. relatives à l'échange de renseignements. Telles que les conventions fiscales signées par l'Algérie avec la Turquie⁴⁵⁵, la Syrie,⁴⁵⁶ la France,⁴⁵⁷ le Portugal⁴⁵⁸, la Chine⁴⁵⁹ et Bahreïn⁴⁶⁰, etc.

⁴⁵² - www.oecd.org/dataoecd/28/5/33614117.pdf.

⁴⁵³ - N. GHARBI, op.cit., n°586, p. 275.

⁴⁵⁴ J.C.P. éd. dr.fis.int, n°37, p. 11.

⁴⁵⁵ - Convention signée le 8 août 1994, J.O.R.A du 10 décembre 1994, n°65, p. 5.

⁴⁵⁶ - Convention signée le 14 septembre 1997. J.O.R.A du 01 avril 2001, n°19, p. 12.

⁴⁵⁷ - Convention signée le 17 octobre 1999. J.O.R.A du 10 avril 2002, n°24, p. 3.

⁴⁵⁸ - Convention signée le 2 décembre 2003. J.O.R.A du 03 avril 2005, n°24, p. 4.

⁴⁵⁹ - Convention signée le 16 novembre 2006. J.O.R.A n°40 du 17 juin 2007.

⁴⁶⁰ - Convention signée le 11 juin 2000. J.O.R.A du 20 août 2003, n°50, p. 3.

1- Les modalités de l'assistance à l'assiette

L'assistance pour l'établissement de l'assiette de l'impôt consiste en un échange de renseignements⁴⁶¹ pouvant être effectué soit sur demande, soit d'office, soit spontanément.

a- L'échange de renseignements sur demande

L'échange de renseignements sur demande correspond à une situation dans laquelle une autorité compétente demande « des renseignements concernant un contribuable déterminé et pour un cas précis »⁴⁶², auprès d'une autre autorité compétente. Il s'agit d'être précis, « car les demandes insuffisamment individualisées seront rejetées, comme celles qui se borneraient à requérir la liste des personnes possédant des biens ou revenus d'une nature déterminée (par exemple les revenus d'immeubles) »⁴⁶³. L'alinéa 2 de l'article 26 de la convention fiscale entre l'Algérie et l'Ukraine dispose que : « *lorsqu'un Etat contractant demande des renseignements conformément aux dispositions du présent article, l'autre Etat contractant s'attache à obtenir les renseignements relatifs à cette demande de la même façon que si ses propres impôts étaient en jeu même s'il n'a pas besoin, au même moment, de ces renseignements* »⁴⁶⁴. L'échange de renseignements sur demande passe par plusieurs étapes :

Etape 1 : Préparation et envoi de la demande

Avant, d'envoyer une demande, l'Etat requérant doit utiliser tous les moyens disponibles sur son territoire pour obtenir les informations sauf lorsque leur obtention va donner lieu à des difficultés disproportionnées. La partie requérante peut recourir aussi à des tentatives pour obtenir des renseignements auprès de l'autre partie contractante avant de formuler la demande, par exemple le recours à l'internet et lorsque, cela est possible, en utilisant les bases de données commerciales pour obtenir les informations disponibles publiquement. La demande par une autorité compétente doit être formulée par écrit, mais en cas d'urgence⁴⁶⁵ une demande orale peut être acceptée, si cela est autorisé par les lois et procédures applicables.

Etape 2 : Réception et vérification d'une demande

Après la réception de la demande, l'autorité compétente doit vérifier si la demande est valable et complète, qu'elle a été par exemple signée par l'autorité compétente et comprend toutes les

⁴⁶¹ - « L'échange de renseignements est dans chaque Etat effectué selon les règles de procédures qui lui sont propres », en ce sens voir J.P. JARNEVIC, op.cit., p. 78.

⁴⁶² - G.TIXIER et G.GEST, op.cit., n°421, p. 439.

⁴⁶³ - Idem.

⁴⁶⁴ - Cette convention a été signée le 14 décembre 2002, J.O.R.A. du 28 avril 2004, n°27, p.9.

⁴⁶⁵ - La demande orale doit être suivie par une confirmation écrite.

informations nécessaires pour la traiter. Si la demande n'est pas valable ou qu'elle est incomplète, l'Etat requis doit notifier dans les meilleurs délais à la partie requérante les éventuelles lacunes que présente la demande. Dans le cas contraire, l'autorité compétente de l'Etat requis doit s'efforcer de réunir elle-même les informations ou elle transmet la demande à des agents publics disposant des prérogatives nécessaires en matière d'investigation et de collecte de renseignements.

Etape 3 : Collecte des renseignements

Les renseignements demandés peuvent être de deux types :

- des renseignements dont dispose déjà l'administration fiscale (déclaration d'impôt, revenu déclaré, demande de déduction, etc.) ;
- ou des renseignements pouvant être obtenus par l'autorité compétente, mais nécessitant une démarche prenant plus de temps, par exemple il peut être nécessaire d'avoir une entrevue avec un contribuable, de procéder à un contrôle fiscal ou d'obtenir les renseignements auprès d'un tiers, comme une banque.

Etape 4 : Répondre à une demande

À partir des renseignements collectés, les autorités compétentes préparent la réponse à la demande de renseignements. Un exemple sur ce genre d'échange de renseignements :

Une société « S » résidente dans un pays « B » consent un prêt au contribuable résident du pays « A », ce contribuable affirme ne pas être le propriétaire effectif de la société « S », mais il paye seulement des intérêts sur le prêt. Les contrôleurs des impôts le soupçonnent d'être le bénéficiaire effectif de " S " et pensent que le « prêt » constitue une tentative de rapatriement de revenus non déclarés et acquis dans le pays « A », parce que la société par exemple ne demande aucun nantissement ni aucune sureté pour le prêt . L'Etat « A » peut demander à l'Etat « B » ;

- les états financiers de la société pour les années concernées ;
- les documents constitutifs de la société ;
- les informations sur l'identité des actionnaires et ou des propriétaires effectifs de la société « S »⁴⁶⁶.

⁴⁶⁶- L'échange de renseignements sur demande sur le site web : <http://www.oecd.org/2/27/36667329.pdf>

b - L'échange de renseignements d'office (ou échange automatique)⁴⁶⁷

« L'échange de renseignements d'office ou automatique se caractérise par la transmission sans demande préalable et d'une manière périodique d'informations relatives à une ou plusieurs catégories de revenus tels que, notamment, les intérêts, redevances, honoraires ou commissions⁴⁶⁸. La convention fiscale entre l'Algérie et l'Ukraine⁴⁶⁹ contient ce genre d'échange de renseignements, son article 26 dispose que : « *L'échange de renseignements à lieu soit d'office soit sur demande visant des cas concrets* ». La procédure d'échange d'office est plus efficace car les pays contractants améliorent leurs capacités à comparer les informations reçues avec des données détaillées dont ils disposent sur leurs propres contribuables et elle suppose la réciprocité. Par exemple, selon la convention franco-belge, l'administration des impôts Belge territorialement compétente est automatiquement informée de toute acquisition d'un immeuble en France par un résident Belge. Cette acquisition donne en effet lieu au paiement des droits d'enregistrement. Cet échange de renseignements est réciproque⁴⁷⁰. De même, quand les renseignements sur une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un Etat contractant et encaissés dans l'autre Etat contractant sont transmises systématiquement à l'autre Etat⁴⁷¹. Selon la convention entre la France et l'Allemagne, les renseignements relatifs à des revenus de valeurs mobilières ayant leur source dans l'un des deux Etats contractants et encaissés dans l'autre Etat contractant sont transmis systématiquement à l'autre Etat⁴⁷².

c - L'échange spontané de renseignements

Il correspond à une transmission spontanée à une partie contractante de renseignements et n'ayant pas fait l'objet d'une demande préalable. Cet échange intervient lorsqu'un Etat a obtenu, au cours de certaines enquêtes, des renseignements qui lui paraissent présenter un intérêt pour l'autre Etat, c'est-à-dire les informations fournies spontanément par

⁴⁶⁷ - Article 3 de la convention de Londres prévoit l'assistance d'office : « ...*Les autorités compétentes de chaque Etat contractant transmettront d'office, aussitôt que possible après la fin de chaque année civile (ou fiscale) aux autorités compétentes de l'autre Etat : a) Le nom et l'adresse de toute personne physique, société de personnes, société de capitaux ou autres personnes morales ayant une adresse dans le territoire de l'autre Etat et recevant, de sources se trouvant dans les limites du territoire du premier Etat, des loyers, dividendes, intérêts, redevances...rentes ou autres revenus périodiques, fixes ou variables, en indiquant le montant de ces recettes dans le cas de chaque personne physique ou morale...* ».

⁴⁶⁸ - N. GHARBI, op.cit., n° 594, p. 278.

⁴⁶⁹ - Convention signée le 14 décembre 2002, J.O.R.A. du 28 avril 2004, n°27, p. 9.

⁴⁷⁰ - G. TIXIER, op.cit., p. 116.

⁴⁷¹ - La recommandation du conseil de l'O.C.D.E du 5 Mai 1981, intitulée « Recommandation du conseil concernant un formulaire normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements dans le cadre de conventions fiscales internationales ».

⁴⁷² - G. TIXIER et G.GEST, op.cit., n° 422, p. 439.

l'administration des impôts de l'Etat "A" doivent être communiquées, conformément aux termes de la convention, à l'administration des impôts de l'Etat "B"⁴⁷³. L'échange spontané de renseignements peut porter sur les informations concernant les changements de résidence d'une personne de l'un des deux Etats contractants vers l'autre Etat contractant.

Il faut par ailleurs souligner que l'article 26 de la convention modèle de l'O.C.D.E. ne limite pas les possibilités d'échanges de renseignements à ces méthodes et que les Etats contractants peuvent utiliser pour obtenir des renseignements d'autres techniques qui pourraient être utiles aux deux parties concernées tels que des contrôles fiscaux simultanés et des contrôles fiscaux à l'étranger. **Le contrôle fiscal simultané**⁴⁷⁴ résulte d'un accord par lequel deux ou plusieurs parties conviennent de contrôler simultanément et de manière indépendante, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou plusieurs personnes qui présentent pour elles un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus. Les objectifs de ce contrôle sont principalement : de déterminer le montant exact de l'impôt dû par un contribuable et de faciliter l'échange de renseignements concernant les pratiques commerciales des entreprises multinationales, les transactions complexes, les problèmes de contrôle fiscal et les tendances à ne pas respecter les obligations fiscales qui peuvent être spécifiques à une industrie ou à un groupe d'industries.

L'autorité compétente de chaque Etat⁴⁷⁵ doit identifier de manière indépendante les contribuables qu'elle a l'intention de proposer pour faire l'objet d'un contrôle fiscal simultané.

Elle doit informer l'autorité homologue de l'autre Etat du choix des dossiers susceptibles de faire l'objet de contrôles fiscaux simultanés. Chaque Etat décidera ensuite s'il souhaite participer à un contrôle simultané donné. L'autorité compétente à la quelle un contrôle simultané a été proposé considérera les renseignements reçus conjointement à ses propres renseignements et confirmera, par écrit, l'autorité homologue, son acceptation ou son refus d'effectuer ce contrôle (en mentionnant les contribuables, les impôts et les exercices fiscaux concernés). Les dossiers sélectionnés pour un contrôle fiscal simultané doivent concerner, en général, un ou des contribuables exerçant des activités, soit par l'intermédiaire d'entreprises associées, soit par l'intermédiaire d'établissements stables, dans les deux Etats contractants. En effet, les facteurs de ce contrôle se manifestent dans :

⁴⁷³ - Ibid., n° 423, p. 440.

⁴⁷⁴ - La recommandation du conseil de l'O.C.D.E du 23 juillet 1992 concernant un accord modèle pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés, sur le site web : www.oecd.org/dataoecd/7/18/2666421.pdf

⁴⁷⁵ - Dans tous les cas, les renseignements sont échangés entre administrations centrales, les services locaux ne sont pas autorisés à communiquer directement entre eux.

- l'importance des opérations à l'échelle mondiale ;
- l'étendue des transactions au sein du groupe ;
- l'existence d'indices d'évasion et de fraude fiscale, etc.

L'autre contrôle est **le contrôle fiscal à l'étranger**, il offre la possibilité d'« obtenir des renseignements grâce à la présence de représentants de l'administration fiscale de l'Etat requérant. C'est-à-dire l'Etat requis (dans la mesure où sa législation fiscale le permet) peut autoriser des représentants agréés de l'Etat requérant à interroger des personnes ou examiner les documents et registres d'une personne sur son territoire ou d'être présents à ces entrevues ou vérifications effectuées par ses autorités compétentes »⁴⁷⁶. Ce type d'assistance est accordé sur une base réciproque⁴⁷⁷.

2- Les limites de l'assistance à l'assiette

Ces limites sont mentionnées dans l'article 26/03 du modèle de l'O.C.D.E.⁴⁷⁸. Ce paragraphe contient certaines limitations à la règle principale en faveur de l'Etat requis⁴⁷⁹. Ces limitations sont justifiées soit au nom de la clause dite de « législation » ou au nom de la clause du secret, ou encore au nom de la clause de l'ordre public⁴⁸⁰.

a- La clause de législation

« L'assistance est donnée conformément à la législation de l'Etat qui la fournit »⁴⁸¹, des lors, l'Etat requis ne peut agir au-delà des limites qu'imposent sa propre législation ou sa pratique administrative normale et ce, même si l'Etat requérant dispose de pouvoirs plus étendus en la matière. L'Etat requis doit mettre à la disposition de l'Etat requérant les moyens

⁴⁷⁶ - www.deca.org/dataoecd/28/5/33614117.pdf

⁴⁷⁷ - La convention conjointe conseil de l'Europe /OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale traite expressément des contrôles fiscaux à l'étranger dans son article 09.

⁴⁷⁸ - L'article 26 du modèle de l'O.C.D.E (paragraphe 3-4 et 5) dispose : « 3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation : a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant. b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre Etat contractant. c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4- si des renseignements sont demandés par un Etat contractant conformément à cet article, l'autre Etat contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés même si cet autre Etat peut ne pas en avoir besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 mais en aucun cas ces limitations ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5- En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent au droit de propriété d'une personne ».

⁴⁷⁹ - L'assistance fiscale paraît présenter pour l'Etat requis un caractère obligatoire.

⁴⁸⁰ - N.GHARBI, op.cit., n°602, p. 282.

⁴⁸¹ - G.TIXIER et GUY GEST, op.cit., n°425, p.442.

d'investigation dont il dispose pour assurer le contrôle de l'assiette de ses propres impôts⁴⁸². C'est-à-dire l'Etat requis n'est pas tenu de transmettre des renseignements qu'il n'est pas autorisé à obtenir ou à utiliser pour ses propres besoins, selon sa propre législation ou sa pratique administrative.

En outre, l'Etat requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'Etat requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale⁴⁸³ de l'Etat requérant. Par conséquent, un Etat peut refuser de fournir des renseignements lorsque sa loi ou la loi de l'autre Etat ou leurs pratiques administratives l'empêchent d'obtenir. « *Il s'ensuit que l'application des mesures d'assistance à l'assiette est limitée à l'échange de renseignements susceptibles d'être obtenus sur la base de la plus restrictive des deux législations* »⁴⁸⁴. Par exemple, si une législation interdit à une administration fiscale de vérifier les comptes bancaires pour assurer le contrôle des impôts nationaux, cette administration ne peut pas obtenir la levée du secret bancaire au profit d'un autre Etat, même si ce dernier, autorise l'exercice du droit de communication dans les banques⁴⁸⁵.

b- La clause du secret

La communication des renseignements à une administration fiscale étrangère constitue une dérogation à la règle du secret professionnel⁴⁸⁶. Mais la convention fiscale qui lie deux ou plusieurs Etats autorise cette dérogation dans le cadre d'assistance fiscale internationale. Or, la législation de la plupart des Etats comporte une règle de secret professionnel liant l'administration fiscale. Mais, en vertu du principe de primauté des conventions par rapport à la législation interne, la clause d'assistance à l'assiette insérée dans les conventions fiscales délie l'administration fiscale de son obligation au secret pour tous les impôts visés par la convention.

Cependant, la transmission de renseignements avec divulgation du secret connaît des limitations : « *le secret sera, tantôt opposé par l'Etat requis, tantôt imposé à l'Etat*

⁴⁸² - Idem.

⁴⁸³ - Les pratiques administratives qui sont fixées par écrit, notamment sous forme d'arrêtés ou de directives ministériels ou administratifs.

⁴⁸⁴ - J.C.P. éd. dr.fis.int, 1968, n° 46, p. 9

⁴⁸⁵ -P. MICHAUD, op.cit., p. 244.

⁴⁸⁶ - Art L 103 du livre des procédures fiscales en France qui constitue le premier article du chapitre III relatif au « secret professionnel en matière fiscale », dispose dans son premier alinéa : « *l'obligation du secret professionnel, telle qu'elle est définie aux articles 226-13 et 226 – 14 du code pénal s'applique à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au code général des impôts. Le secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations ...* ».

requérant »⁴⁸⁷. Dans **le premier cas**, l'Etat requis peut refuser une demande de renseignements s'il estime que l'acceptation d'une telle demande risquerait de porter atteinte au secret (commercial industriel, bancaire ou professionnel)⁴⁸⁸. Cet Etat dispose donc, d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser, dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, les renseignements demandés⁴⁸⁹. Mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles du secret⁴⁹⁰. Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret, car ceci peut rendre l'échange de renseignements prévu par la convention inefficace.

Dans **le deuxième cas**, l'Etat requérant est tenu au secret (selon l'article 26/2 du modèle de l'O.C.D.E.), les renseignements reçus par lui ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités y compris les tribunaux et les organes administratifs chargés de l'assiette, du recouvrement et de la perception des impôts faisant l'objet de la convention. Le paragraphe 5 de l'article 26⁴⁹¹, stipule qu'un Etat contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements à un autre Etat partie à une convention uniquement parce que ces renseignements sont détenus par une banque ou autre établissement financier. Selon le paragraphe 5, si un particulier soumis à l'impôt dans l'Etat « A » détient un compte à la banque dans l'Etat « B ». L'Etat « A » examine la déclaration des revenus du particulier et adresse à l'Etat « B » une demande de renseignements portant sur tous les revenus des comptes bancaires et les actifs détenus par la banque afin de déterminer l'existence de dépôts constitués par des revenus non imposés. L'Etat « B » doit communiquer les renseignements bancaires demandés à l'Etat « A ».

Certains Etats se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans leurs conventions. (Comme : la Belgique, le Luxembourg et l'Autriche). L'Autriche est autorisée à échanger des renseignements détenus par une banque ou une autre institution financière lorsque de tels renseignements sont demandés dans le cadre d'une enquête pénale qui est menée dans l'Etat requérant concernant la commission de fraude fiscale.

⁴⁸⁷ - G.TIXIER et G. GEST, op.cit., n° 426, p. 444.

⁴⁸⁸ - Le secret industriel et commercial (le secret des affaires) recouvre le secret des procédés techniques de fabrication, de travaux de recherches, et de manière générale, le « savoir faire », en ce sens voir : N. GHARBI, op.cit., n° 608, p. 284.

⁴⁸⁹ - Un Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre avocats et leurs clients dans la mesure où les communications sont préservées de toute divulgation en vertu de sa législation interne, comme les communications produites dans le but de demander ou de fournir un avis juridique.

⁴⁹⁰ - www.oecd.org/dataoecd/28/5/33614_177.pdf

⁴⁹¹ - L'article 26 de la convention modèle de l'OCDE concernant l'échange de renseignements consiste en cinq paragraphes. www.oecd.org/document/34/0,3343pdf

c- La clause de l'ordre public

L'échange de renseignements au titre de l'assistance fiscale internationale est généralement assorti d'une clause d'ordre public. En effet, l'Etat requis peut refuser une demande de renseignements formulée par l'Etat requérant dont la communication serait contraire à l'ordre public. La clause de l'ordre public est citée dans les conventions anciennes d'une façon plus large, comme la convention Franco-américaine de 1946 (art 8 paragraphe 2) qui permet aux Etats d'invoquer « la politique intérieure » ou « la sécurité ». « Le commentaire de l'O.C.D.E précise que la clause d'ordre public vise les informations qui compromettraient les intérêts vitaux de l'Etat »⁴⁹².

Sous section 2 : L'assistance au recouvrement⁴⁹³

Cette forme d'entraide est moins connue, moins pratiquée et plus contraignante pour l'Etat requis que l'assistance à l'assiette, car elle le conduit à utiliser des règles et des procédures applicables au recouvrement de ses propres impôts pour le recouvrement d'un impôt dû à l'étranger⁴⁹⁴. Selon « l'article 4 » des projets types de Mexico et de Londres, les autorités compétentes⁴⁹⁵ de chaque Etat contractant auront le droit de demander par voie de correspondance directe, l'assistance et l'appui des autorités compétentes de l'autre Etat contractant pour le recouvrement des impôts auxquels s'applique la convention liant les deux Etats. La demande sera accompagnée de divers documents⁴⁹⁶ et renseignements⁴⁹⁷ pour établir que les impôts sont définitivement dus. L'assistance au recouvrement prend la forme, soit d'un accord particulier distinct des conventions de double imposition, soit de clauses figurant dans ces conventions.

⁴⁹²- N. GHARBI, op.cit., n°614, p. 287.

⁴⁹³- Art 27 du modèle modifié de la convention fiscale de l'OCDE dispose que : « 1. les Etats se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement des impôts dans la mesure où cette assistance est nécessaire pour s'assurer que les exonérations d'impôts ou des réductions de taux prévues par cette convention ne sont pas accordées aux personnes qui n'y ont pas droit. Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.

2- Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des Etats contractants l'obligation : a- d'appliquer des mesures administratives dérogeant à sa législation ou à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant. b- de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ».

⁴⁹⁴- J.P. JARNEVIC, op.cit., n°78 p. 241.

⁴⁹⁵- L'autorité compétente en France dévolue aux services centraux soit de la direction générale des impôts, soit de la direction de la comptabilité publique selon l'impôt qui est en cause.

⁴⁹⁶- Les documents qui accompagnent la demande sont énumérés par l'article 7 de la convention modèle pour l'assistance en matière de recouvrements (1981) ; comme l'attestation que la créance fiscale entre dans les impôts visés par la convention, qu'elle ne peut plus être contestée.

⁴⁹⁷- Les renseignements sont énumérés par l'article 13 du modèle de 1981, le nom, l'adresse ; les détails permettant l'identification de la personne en cause et les renseignements relatifs aux éléments constitutifs de la créance fiscale.

A) La forme d'un accord particulier

La première convention d'assistance au recouvrement, c'est la convention du 31 décembre 1921 entre l'Allemagne et la Tchécoslovaquie, suivie bientôt par d'autres accords⁴⁹⁸.

Les conventions d'assistance au recouvrement utilisent couramment les termes suivants :

- *L'Etat requérant* : ou l'Etat créance, c'est l'Etat contractant qui demande l'assistance.
- *L'Etat requis* : c'est l'Etat contractant auquel est demandée l'assistance.

Pour favoriser la généralisation de l'assistance au recouvrement, l'O.C.D.E a publié en 1981 une convention modèle pour l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales⁴⁹⁹. Le conseil de l'O.C.D.E a recommandé aux Etats membres de cette organisation de conclure des conventions conformes à ce modèle⁵⁰⁰. L'assistance n'est pas limitée aux impôts auxquels s'applique la convention en général (conformément à l'article 2 de la convention modèle), mais elle concerne plus largement la «créance fiscale» dont l'article 3-b de la convention modèle publiée en 1981 donne la définition : « *Le terme créance fiscale, tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne une somme due au titre d'impôt de toute nature ou dénomination perçue pour le compte des Etats contractants de leurs subdivisions administratives ou collectivités locales, dans la mesure où le prélèvement de cet impôt n'est pas contraire à cette convention...ainsi que les intérêts, les pénalités administratives et les coûts de recouvrement ou de conservation liées à ces sommes* ».

La convention modèle⁵⁰¹ précise dans son article 1 al 2, les personnes auxquelles elle s'applique ; « *toute personne qui selon la législation de l'Etat requérant, est tenue au paiement de l'impôt, par voie de retenue à la source ou autrement...* ». Cette convention modèle s'applique au « recouvrement de créances fiscales » et à la notification de documents qui est régie par l'article 4. « *L'Etat requis effectue les notifications au destinataire selon les règles de sa législation et informe sans délai l'Etat requérant des mesures prises* »⁵⁰². Le Danemark, l'Islande, la Norvège, la Finlande et la Suède ont conclu une convention sur l'assistance administrative pour le recouvrement des créances fiscales, signée le 9 Novembre 1972. « Les formes d'assistance entre plusieurs Etat ont tendance à se multiplier, car

⁴⁹⁸ - J.C.P. éd. dr.fis.int, 1968, n°31, p. 7.

⁴⁹⁹ - H.AYADI, op.cit, n°236, p.150.

⁵⁰⁰ - La recommandation du l'O.C.D.E date du 29 Janvier 1981 sur le site web : www.oecd.org/dataoecd/28/5/33614177.pdf

⁵⁰¹ La convention modèle pour l'assistance au recouvrement publié en 1981 par l'O.C.D.E., V. www.oecd.org/dataoecd

⁵⁰² - L. CARTOU, op.cit, n° 275, p. 297.

l'entraide prévue par les conventions bilatérales ne suffit pas à contrecarrer certaines techniques sophistiquées d'évasion fiscale qui impliquent des transactions entre plusieurs pays ».

B) La forme des clauses figurant dans les conventions de double imposition⁵⁰³

La clause d'assistance au recouvrement insérée dans les conventions fiscales permet à un Etat contractant, titulaire d'une créance fiscale de demander à l'autre Etat sur le territoire duquel le contribuable réside ou possède des biens, une assistance aux fins de recouvrement de cette créance. Cette clause est insérée dans plusieurs conventions fiscales comme la convention entre la France et les Etats-Unis (1946) et la convention entre l'Algérie et la Russie du 10 mars 2006.

« Les clauses d'assistance au recouvrement ont pour objet d'autoriser les autorités administratives et le cas échéant, Judiciaire de chaque Etat contractant à procéder au recouvrement amiable ou même à l'exécution forcée des créances fiscales de l'autre Etat »⁵⁰⁴.

La procédure de recouvrement comporte dans les deux formes, la demande de l'Etat requérant et la décision de l'Etat requis il appartient à ce dernier de prendre une décision sur la demande à laquelle il peut donner une suite favorable ou la rejeter. Il existe en effet, des limites : le recouvrement ne devrait pas être opéré en vertu de moyens d'exécution qui ne seraient pas prévus par la législation de l'Etat requérant⁵⁰⁵. Ainsi, au cours des négociations, chaque Etat contractant doit décider dans quelle mesure il convient de fournir une assistance à l'autre Etat en fonction de divers facteurs tels que :

- la question de savoir si l'assistance en matière de recouvrement comporte des avantages équivalents et réciproques pour les deux Etats ;
- ou encore de savoir, dans quelle mesure, les systèmes fiscaux, les administrations fiscales des deux Etats sont analogues, en particulier pour ce qui concerne la protection des droits fondamentaux des contribuables (par exemple : la notification, dans les délais et dans les formes prescrits, le droit d'appel, le droit d'obtenir une

⁵⁰³ - La clause d'assistance au recouvrement est apparue premièrement dans les projets types de Mexico et de Londres. Puis elle est apparue dans le modèle de convention de l'O.C.D.E en 2003. www.oecd.org/dataoecd/28/5/33614177.pdf

⁵⁰⁴ - J.C.P.éd dr.fis.int, n° 31, p. 7.

⁵⁰⁵ - Art 27 du modèle convention de l'O.C.D.E « *Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation : a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant. b) de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public* ».

audience et de présenter des arguments et des éléments de preuve, le droit d'être assisté d'un avocat choisi par le contribuable, etc.

Chapitre 2 : Les règles de qualifications et dénonciation

La convention modèle de l'O.C.D.E. ainsi la plupart des conventions fiscales conclues par l'Algérie comporte généralement des dispositions consacrées aux définitions des termes utilisés dans la convention, comme la résidence, l'établissement stable, etc. En plus de ces dispositions, les conventions fiscales comportent une énumération des impôts auxquels doivent s'appliquer les clauses substantielles tendant à la suppression des doubles impositions. Ces impôts sont déterminés d'après les législations internes en vigueur à l'époque de la signature de l'accord. En plus de ces dispositions, la convention modèle contient des dispositions finales concernant la dénonciation. Autrement dit des dispositions relatives à l'époque à laquelle ses clauses doivent cesser de produire effet.

Section 1 : Les définitions et qualifications

D'une part, les définitions énoncées par la convention modèle de l'OCDE concernent, en premier lieu, le champ d'application de la convention qui doit être délimité en fonction des impôts visés. En outre le modèle comporte une partie consacrée aux définitions générales nécessaires à l'interprétation des termes utilisés dans la convention⁵⁰⁶. Elle définit, également, la situation des différentes catégories de biens. D'autre part, ces définitions et qualifications concernent l'impôt et la matière imposable.

Sous section 1 : La définition conventionnelle des contribuables

Au niveau du champ d'application de la convention-modèle de l'OCDE, il convient de souligner que la convention s'applique en principe aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou de chacun des deux Etats contractants⁵⁰⁷ (double résidence).

A) La résidence fiscale

La résidence fiscale constitue une question très importante aussi bien dans le droit international que dans le droit interne.

⁵⁰⁶ - J.C.P. éd. dr.fis.int.1963, n°2, p. 2

⁵⁰⁷ - Article 1 de la convention modèle de l'OCDE.

1- La résidence fiscale en droit conventionnel

Le terme « résident » est défini à l'article 4 de la convention modèle de l'OCDE, Cette définition se réfère à la notion de résidence adoptée par le droit interne. Elle mentionne comme critères d'assujettissement à l'impôt du résident : le domicile, la résidence, le siège de direction ou tout autre critère de nature analogue. La convention fiscale entre l'Algérie et la France⁵⁰⁸, comme la majorité des conventions fiscales, mentionne dans son article 4 que : « *cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située* ». La notion de résidence « revêt de l'importance dans trois cas :

- a) lorsqu'il s'agit de déterminer le champ d'application d'une convention quant aux personnes ;
- b) pour résoudre les cas où la double imposition résulte du fait qu'il a double résidence ;
- c) pour résoudre les cas où la double imposition provient d'un conflit de l'imposition dans l'Etat de la résidence et dans l'Etat de la source ou du situs »⁵⁰⁹.

Le paragraphe 2 de la convention modèle de l'OCDE résout le problème de la double résidence. Pour **les personnes physiques**, Il prévoit des critères hiérarchisés comme suit :

- un foyer d'habitation permanent ;
- un centre des intérêts vitaux (liens personnels et économiques)⁵¹⁰ ;
- le séjour habituel ;
- la nationalité.

En ce qui concerne la nationalité, le même article prévoit que : « *ci cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun deux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord* ». Mais chacun de ces critères ne pouvant être utilisé qu'à défaut de pouvoir appliquer le précédent ; qu'en particulier, la conclusion d'un accord amiable entre les administrations des Etats contractants, n'étant énoncé à l'article 4 qu'en tout dernier lieu.⁵¹¹

⁵⁰⁸ - Cette convention est signée le 17 octobre 1999, J.O.R.A. n°24 du 10 avril 2002.

⁵⁰⁹ - OCDE : modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, op.cit., 2008, n°1, p. 79.

⁵¹⁰ - Le terme « liens personnels » renvoie plus précisément aux liens familiaux, sociaux, politiques et culturels. Alors que le « terme liens économiques » désigne le lieu où l'intéressé a effectué ses principaux investissements, où il possède le siège de ses affaires, où il administre ses biens. Pour ces définitions voir les commentaires de la convention fiscale entre la France et l'Allemagne. www.Droit-Afrique.com

⁵¹¹ - CE Sect. 13. Mai 1983, 28 831. Lebon 187, RJF 1983.7.390 et 379, chr. Racine, DF 1983.29-30.1539, concl. Bissara, comm. DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., op.cit., p. 58. Selon cet arrêt le contribuable M. X doit être regardé comme résident de France pour la période du 1^{er} janvier 1968 au 31 mai 1970 au regard de la convention fiscale entre la France et les Etats-Unis d'Amérique, conclue le 28 juillet 1967 et publiée au journal officiel du 11 septembre 1968. Cette qualité de résidence a été attribuée par l'accord

Le principe dans les conventions fiscales est la hiérarchisation des critères, le contribuable doit être considéré comme résident de l'Etat dans lequel il a son foyer permanent d'habitation dès lors que ce foyer se trouve dans un seul Etat ; à défaut de ce foyer il sera domicilié dans l'Etat où il a son centre des intérêts vitaux, etc.⁵¹² Cette hiérarchisation s'oppose à la méthode du code général des impôts en France, car ce dernier utilise des critères alternatifs (sauf pour le critère personnel)⁵¹³ : la différence s'explique par le fait que les conventions ont pour but d'éviter les doubles impositions et donc les doubles rattachement en matière de résidence, alors que le CGI cherche à étendre son champ d'application⁵¹⁴.

Pour **les personnes morales**, les critères utilisés pour déterminer le lieu de résidence sont le siège de direction ou autre critère de nature analogue. La convention OCDE résout le problème de double résidence des personnes morales en faveur du pays du siège de direction effective de l'entreprise⁵¹⁵.

2- La résidence fiscale en droit algérien

En droit algérien, la nationalité d'un contribuable n'a aucune incidence sur son domicile fiscal. Les critères déterminant le domicile fiscal résultent de l'article 3 du code des impôts directs et taxes assimilées⁵¹⁶, cet article précise que la personne physique sera considérée comme résident fiscal de l'Algérie si elle remplit l'un des critères suivant :

- avoir une habitation à titre de propriétaires ou d'usufruitiers en Algérie ;
- le séjour principal ou le centre des principaux intérêts ;
- exercer en Algérie une activité professionnelle salariée ou non ;
- sont également considérés comme domiciliés en Algérie, les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger.

Mais il faut noter, selon le principe de supériorité des conventions au droit interne, que la personne qui est considérée comme résident d'un autre Etat contractant dans le cadre d'une

qui a été conclu le 22 mai 1974 entre les autorités compétentes des deux Etats (les représentants des administrations fiscales des deux pays).

⁵¹²- DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., op.cit., pp.192 et 193.

⁵¹³- Selon l'article 4.A du CGI en France, un contribuable est résident de France dès qu'il remplit l'un des critères suivants ; **le critère personnel** : personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal, ce dernier ne peut déterminer le domicile fiscal du contribuable que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer (le foyer s'entend du lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux). **Le critère professionnel** : personnes qui exercent en France une activité professionnelle et **le critère économique** : personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques... V. DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., op.cit., p. 192.

⁵¹⁴- Idem.

⁵¹⁵- Article 4 alinéas 1 et 3 de la convention modèle de l'OCDE prévoit que : « lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, elle est réputée résident de l'Etat contractant où se trouve son siège de direction effective ».

⁵¹⁶- Article 3de la loi n° 90-36 du 31 décembre 1990 portant loi de finances 1991.

convention fiscale dont l'Algérie est partie, ne peut pas être domiciliée en Algérie, même si cette personne a son domicile fiscal en Algérie au sens du code des impôts directs⁵¹⁷.

En ce qui concerne **la personne morale**, sa définition dépend du droit national des Etats contractants. En France, les sociétés de personnes qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés sont également considérées comme des personnes morales. C'est pour cette raison la convention fiscale de 1999 entre l'Algérie et la France ajoute un alinéa dans l'article 4 qui prévoit : « *l'expression résident d'un Etat contractant comprend, lorsque cet Etat est la France, les sociétés de personnes, et les autres groupements de personnes soumis à un régime fiscal analogue, qui ont leur siège de direction effective en France...* »⁵¹⁸.

3- Justification du domicile fiscal

Pour bénéficier des dispositions de la convention, il appartient au contribuable de justifier sa résidence dans un Etat déterminé. C'est-à-dire, la charge de la preuve est supportée par le contribuable.

B) L'établissement stable

La notion d'établissement stable est fondamentale en droit fiscal international. Elle est utilisée pour déterminer le droit d'un Etat contractant d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre Etat contractant⁵¹⁹. Selon l'article 7 de la convention modèle, un Etat contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre Etat contractant que si celle-ci exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le premier Etat. Donc, lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre Etat contractant, les autorités de ce dernier Etat doivent se poser la question suivante : l'entreprise a-t-elle dans leur pays un établissement stable avant d'imposer les bénéfices de l'entreprise ?

La modification de la convention modèle de l'OCDE en 2000 a conduit à la suppression de l'article 14 concernant les professions indépendantes. Les dispositions de cet article étaient semblables à celles qui s'appliquaient aux bénéfices des entreprises. Mais, cet article utilise le concept de « base fixe », car le concept d' « établissement stable » ne devait s'appliquer que dans le cadre des activités industrielles et commerciales. « La suppression de l'article 14 a donc eu comme conséquence que la définition d'établissement stable s'applique désormais à

⁵¹⁷ Lorsque le contribuable est un résident des deux Etats contractants, sa situation est réglée selon les dispositions conventionnelles, à titre d'exemple, une personne qui exerce une activité professionnelle en Algérie est considérée comme résident belge, selon la convention conclue entre l'Algérie et la Belgique, parce qu'il dispose d'un foyer d'habitation permanent en Belgique,

⁵¹⁸- L'article 4 alinéa 4 de la convention fiscale entre l'Algérie et la France, signée le 17 octobre 1999.

⁵¹⁹- OCDE : modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, op.cit., 2008, n°1, p. 87.

ce qui constituait précédemment une base fixe »⁵²⁰. Malgré que cet article a été supprimé, plusieurs conventions conclues nouvellement l'ont préservé. Comme les conventions fiscales signées par l'Algérie avec l'Ukraine le 14 décembre 2002⁵²¹, l'Autriche le 17 juin 2003⁵²², la Chine le 6 novembre 2006⁵²³ et la Russie signée le 10 mars 2006⁵²⁴.

Aux termes du paragraphe 1^{er} de l'article 5 de la convention modèle, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Cette définition comporte donc les critères suivants :

- « l'existence d'une « installation d'affaires », c'est-à-dire d'une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage ;
- cette installation d'affaires doit être « fixe », c'est-à-dire qu'elle doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence ;
- l'exercice des activités de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires ; ce qui signifie habituellement que les personnes qui, d'une façon ou d'une autre, dépendent de l'entreprise (le personnel) exercent les activités de l'entreprise dans l'Etat où est située l'installation fixe »⁵²⁵.

Selon le paragraphe 2 du même article l'expression « établissement stable » comprend notamment : un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier et une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

En ce qui concerne la durée exigée pour considérer une installation comme établissement stable, l'article stipule une durée de douze mois concernant uniquement le chantier de construction. À cet effet, et pour faciliter l'application pratique des dispositions de l'article, il revient aux Etats de savoir si une installation d'affaires qui n'existe que pour une brève période constitue un établissement stable ou non.

Le paragraphe 4 du même article de la convention modèle contient six alinéas⁵²⁶ déterminant les cas dont lesquels l'établissement stable est considéré inexistant, « *nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas*

⁵²⁰ - Idem.

⁵²¹ - J.O.R.A. du 28 avril 2004, n°27, p. 9.

⁵²² - J.O.R.A. du 1 juin 2005, n°38, p. 9.

⁵²³ - J.O.R.A. du 5 avril 2006, n°40, p. 4.

⁵²⁴ - J.O.R.A. du 5 avril 2006, n°21, p. 3.

⁵²⁵ - OCDE : modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, op.cit., 2008, n°2, p. 87.

⁵²⁶ - Article 5 de la convention modèle de l'OCDE, paragraphes : 1, 2,3, et 4.

« établissement stable » si : il est fait usage d'installation aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;... ».

Donc, l'établissement stable doit avoir un caractère productif, c'est-à-dire contribué aux bénéfices de l'entreprise, pour être considéré existant du point de vue conventionnel.

Les paragraphes 5 et 6 du même article contiennent successivement l'agent dépendant et l'agent indépendant. D'après ces deux paragraphes, les personnes dont les activités peuvent constituer pour l'entreprise un établissement stable sont les agents dépendants. À condition que ces personnes agissent pour le compte de l'entreprise et dispose dans un Etat contractant de pouvoirs qu'elles y exercent habituellement leur permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise. En paragraphe 6, l'article prévoit qu' « une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité ». C'est-à-dire si, par exemple, un commissionnaire ne se contente pas de vendre des marchandises d'une entreprise en son nom propre, mais agit aussi à l'égard de cette entreprise comme agent permanent disposant des pouvoirs de conclure des contrats, il sera censé constituer pour cette activité particulière un établissement stable⁵²⁷.

Sous section 2 : La qualification des revenus imposables

Pour qu'une convention fiscale puisse s'appliquer correctement, des dispositions sont insérées dans chaque convention déterminant les impôts et taxes auxquels doivent s'appliquer les clauses substantielles tendant à la suppression ou à l'atténuation des doubles impositions.

A) Les impôts visés par la convention

L'article 2 de la convention modèle précise les impôts faisant l'objet de la convention. Dans son paragraphe 1, il définit le champ d'application de la convention, à savoir les impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales (Etats fédérés, provinces, cantons, etc.), quel que soit le système de perception⁵²⁸. Les impôts peuvent être prélevés par voie d'imposition directe, par voie de retenue à la source, ou sous forme de surtaxe, etc. Ces impôts peuvent être également des impôts sur les successions, comme c'est le cas dans l'article 2 de la convention

⁵²⁷ - J.C.P. éd. dr.fis.int.1967, n°30 et 31, p. 10.

⁵²⁸ - Article 2 de la convention modèle de l'OCDE.

entre l'Algérie et la France signée le 17 décembre 1999 qui prévoient : « *la présente convention s'applique aux impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions...* ». L'article 1 contient également le terme successions : « *la présente convention s'applique... en ce qui concerne les impôts sur les successions, aux successions des personnes qui étaient au moment de leur décès des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants* ». Le paragraphe 2 de l'article 2 de la convention modèle définit ce qu'il faut entendre par impôts sur le revenu et sur la fortune. Ces impôts comprennent les impôts sur le revenu total et sur des éléments de revenu, sur la fortune totale et sur des éléments de la fortune. Ils comprennent également les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, ainsi que les impôts sur les plus values. Ils s'étendent également aux impôts perçus sur le montant global des salaires payés par les entreprises. Le paragraphe 3 du même article énumère les impôts d'après les législations internes en vigueur à l'époque de la signature de l'accord⁵²⁹. Tel est le cas du paragraphe 3 de la convention fiscale entre l'Algérie et la France signée le 17 décembre 1999 qui prévoit : « *les impôts actuels auxquels s'appliquent la convention sont notamment :*

a) *En ce qui concerne la France : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la taxe sur les salaires, l'impôt de solidarité sur la fortune, les droits de mutation par décès, ci-après dénommés "impôt français";*

b) *En ce qui concerne l'Algérie : l'impôt sur le revenu global, l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés, la taxe sur l'activité professionnelle, la redevance et l'impôt sur les résultats relatifs aux activités de prospection, de recherche, d'exploitation et de transport par canalisation des hydrocarbures, l'impôt sur le patrimoine, les droits de successions, ci-après dénommés "impôt algérien" ».*

Pour éviter la nécessité de conclure une nouvelle convention à chaque modification de la législation interne des Etats contractants, le paragraphe 4 de l'article 2 de la convention modèle de l'O.C.D.E.⁵³⁰ prévoit que « *la convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient* ». Dans ce cas, la partie intéressée informera l'autre partie des modifications apportées à leurs législations fiscales. En effet, la convention fiscale s'applique aux impôts directs et non pas sur les impôts indirects, car ces derniers sont calculés sur la consommation, sur la possession et sur la dépense ; de plus, ils

⁵²⁹- J.C.P. éd.dr.fis.int.1967, n° 31, p. 10

⁵³⁰ OCDE : modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, op.cit., 2008, n°7, p. 65.

sont payés par une autre personne que celle qui en supporte le coût et ils sont prélevés par l'Etat dans certaines transactions économiques. Les impôts directs sont calculés sur le revenu et la fortune et que l'autorité fiscale adresse un bordereau d'impôts au contribuable qui a l'obligation de payer lui-même ses impôts.

B) Division des compétences fiscales

Les articles 6 à 21 du modèle de l'O.C.D.E. déterminent les lieux d'imposition en fonction des catégories de revenus. L'article 6 accorde le droit d'imposer le revenu des biens immobiliers à l'Etat de la source, c'est-à-dire à l'Etat dans lequel est situé le bien immobilier qui produit le revenu. « *Cette pratique tient au fait qu'il y a toujours un lien économique très étroit entre la source du revenu et l'Etat de la source* »⁵³¹. Cet article ne traite que du revenu qu'un résident d'un Etat contractant tire de biens immobiliers situés dans l'autre Etat contractant. Il définit ces biens par référence au droit interne de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés.

Le droit algérien a défini les biens immobiliers à l'article 684 du code civil : « *est considéré comme biens immobiliers, tout droit réel ayant pour objet un immeuble, y compris le droit de propriété, ainsi que toute action ayant pour objet un droit réel immobilier* »⁵³². L'article 7 concernant les bénéfices des entreprises est la suite de l'article 5 qui définit l'établissement stable. Son objet est, de donner le droit à l'Etat où est installé l'établissement stable, d'imposer les bénéfices de l'entreprise résidente de l'autre Etat contractant. Selon le paragraphe 2 du même article, l'établissement stable doit être traité comme une entreprise distincte pour la détermination des bénéfices imputables à cet établissement. C'est-à-dire lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant vend, par exemple, des marchandises ou exerce une activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, les bénéfices de cet établissement stable ne sont pas calculés sur la base du montant total reçu par l'entreprise, mais sur la seule base des revenus imputables à l'activité réelle de l'établissement stable pour ces ventes ou cette activité⁵³³.

En ce qui concerne **l'imposition des bénéfices provenant de l'exploitation**⁵³⁴, en trafic international⁵³⁵, **de navires ou d'aéronefs**, elle est attribuée à l'Etat contractant où le

⁵³¹ - Ibid., n°1, p. 113.

⁵³² - Article 684 du l'ordonnance n°75-58 du 26 septembre 1975 portant code civil, J.O.R.A. du 30 septembre 1975, n°78, p. 990.

⁵³³ - Protocole de la convention fiscale entre l'Algérie et la France ; J.O.R.A., du 10 avril 2000, n°24, p. 21.

⁵³⁴ - Les bénéfices visés sont tout d'abord les bénéfices que l'entreprise réalise grâce au transport de passagers ou de marchandises ; ainsi les bénéfices tirés de la location d'un navire ou d'aéronef.

⁵³⁵ Le terme trafic international est définie à l'article 3 de la convention modèle comme suit : « *tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans*

siège de direction effective de l'entreprise est situé⁵³⁶. Lorsque ce siège se trouve à bord d'un navire ou d'un bateau, l'impôt ne sera perçu que par l'Etat sur le territoire duquel se trouve le port d'attache du navire ou du bateau, ou à défaut du port d'attache, par l'Etat contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident⁵³⁷. « Dans certains cas, l'Etat contractant où se trouve le siège de direction effective peut ne pas être l'Etat dont est résidente l'entreprise qui exploite les navires ou aéronefs ; aussi certains Etats préfèrent-ils conférer le droit d'imposition exclusive à l'Etat de résidence. Ces Etats ont la faculté de substituer aux dispositions prévues une règle qui pourrait être la suivante : “ les bénéficiaires d'une entreprise d'un Etat contractant provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet Etat ”⁵³⁸. Aucun pays- qu'il soit pauvre, émergent ou riche- ne souhaite voir son assiette d'imposition se réduire du fait de l'utilisation abusive de prix de transfert. C'est la raison pour laquelle l'OCDE s'est employée à mettre au point des principes applicables en matière de prix de transfert. Il s'agit **du principe de pleine concurrence** énoncée à l'article 9 de la convention modèle qui signifie que le prix pratiqué entre des entreprises dépendantes doit être le même que celui qui aurait dû être pratiqué sur le marché entre deux entreprises indépendantes⁵³⁹. C'est-à-dire il permet de traiter les entreprises dépendantes et les entreprises indépendantes sur un pied d'égalité. Le paragraphe 1^{er} de l'article 9 donne le droit aux autorités fiscales d'un Etat contractant, pour calculer l'impôt payable par des entreprises associées, de rectifier la comptabilité des entreprises à moins que leurs transactions se soient déroulées aux conditions commerciales normales du marché libre (de pleine concurrence)⁵⁴⁰. Si ce principe aide les sociétés à éviter une double imposition, il aide aussi les administrations à recevoir la part qui leur revient de l'assiette de l'imposition des multinationales.

S'agissant des dividendes, l'article 10 de la convention modèle contient des dispositions sur les dividendes versés par une société résidente d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant. Il attribue le droit d'imposition à l'Etat où réside le bénéficiaire de ces dividendes. Mais il réserve un droit d'imposition à l'Etat de la source des dividendes ;

un Etat contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre Etat contractant ».

⁵³⁶- Article 8 de la convention modèle de l'OCDE.

⁵³⁷- Paragraphe 3 de l'article 8 de la convention modèle de l'OCDE.

⁵³⁸- OCDE : modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, op.cit, 2008, n°2, p. 173.

⁵³⁹- N. GHARBI, op.cit, n°431, p. 205.

⁵⁴⁰- Ibid., n°58 et 59, p. 43.

cependant, ce droit de percevoir l'impôt est limité par l'exigence des taux de cinq pour cent et quinze pour cent du montant brut des dividendes.⁵⁴¹

Comme en matière de dividendes, les intérêts d'obligations ou de prêts, sont imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire et dans l'Etat d'où ils proviennent par l'application d'un taux de dix pour cent par ce dernier⁵⁴². La même règle doit être appliquée en matière de redevances. En ce qui concerne les gains en capital, l'article 13 de la convention modèle traite en premier lieu des gains qui sont imposables dans l'Etat où les biens cédés sont situés. Pour tous les autres biens en capital, le paragraphe 5 donne le droit d'imposition à l'Etat dont le cédant est un résident.

En ce qui concerne l'article 14 qui a traité des professions indépendantes, a été supprimé du modèle de convention fiscale le 29 avril 2000⁵⁴³. Cette décision traduit le fait qu'il n'existait pas de différence entre les concepts d'établissement stable (article 7) et celui de base fixe (article 14). Cette suppression a pour effet que les revenus tirés de professions libérales sont désormais traités par référence à l'article 7 en tant que bénéfices d'activité d'entreprise.

Selon l'article 15 « *...les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant* ». Tandis que l'article 16 prévoit que : « *les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat* ».

Les revenus tirés des activités personnelles exercées par un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision ou par un musicien ou un sportif, sont imposables dans l'Etat de la source⁵⁴⁴.

En ce qui concerne les sommes reçues par un étudiant ou un stagiaire, l'article 20 de la convention modèle prévoit que : « *les sommes qu'un étudiant ou un stagiaire qui est, ou qui était immédiatement avant de se rendre dans un Etat contractant, un résident de l'autre Etat contractant et qui séjourne dans le premier Etat à seul fin d'y poursuivre ses études ou sa*

⁵⁴¹ - Paragraphe 2 de l'article 10 prévoit que : « *les autorités compétentes des Etats contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations* ».

⁵⁴²- Article 11 de la convention modèle de l'OCDE prévoit que : « *les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat. Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'Etat d'où ils proviennent* ».

⁵⁴³ OCDE : modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, op.cit, 2008, p. 209.

⁵⁴⁴- Article 17 de la convention modèle de l'OCDE.

*formation, reçoit pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation ne sont pas imposables dans cet Etat, à condition qu'elles proviennent de sources situées en dehors de cet Etat »*⁵⁴⁵.

Section 2 : Modification et dénonciation de la convention

La convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités a consacré sa quatrième et cinquième partie, successivement, pour la modification et l'extinction des traités. La modification d'une convention est une opération qui a pour but de remplacer ses dispositions ou certaines d'entre elles par de nouvelles. Au contraire, la dénonciation de la convention a pour but de cesser de produire ses effets.

Sous section 1 : La modification des dispositions conventionnelles

Selon l'article 39 de la convention de Vienne « *un traité peut être amendé par accord entre les parties* ». Ces parties peuvent conclure cet accord soit de manière implicite ou explicite.

A) La modification implicite

Cette modification intervient lorsque les Etats parties à un traité antérieur « sont également parties au traité postérieur, sans que le traité antérieur ait pris fin ou que son application ait été suspendue en vertu de l'article 59, le traité antérieur ne s'applique que dans la mesure où ses dispositions sont compatibles avec celles du traité postérieur »⁵⁴⁶. La modification d'une convention n'a d'effet que pour l'avenir. Elle est sans incidence sur les droits et obligations des parties tels qu'ils existaient avant son entrée en en vigueur.

B) La modification explicite

Dans le cas des traités bilatéraux, la règle de l'article 39 selon laquelle un traité peut être amendé par accord entre les parties (accord rédigé dans la convention lui-même ou après sa conclusion) semble suffisante . Pour ce qui est des traités multilatéraux deux cas de figure peuvent se présenter :

- Soit un ou plusieurs Etats présentent une proposition d'amendement, qui doit être notifiée à toutes les parties contractantes⁵⁴⁷ ;

⁵⁴⁵- Article 20 de la convention modèle de l'OCDE.

⁵⁴⁶ Article 30 alinéa 3 de la convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités.

⁵⁴⁷ Article 40 alinéa 2 de la convention précitée.

- Soit deux ou plusieurs Etats concluent un accord pour modifier le traité dans leurs relations mutuelles seulement⁵⁴⁸.

La convention fiscale peut être modifiée également, par des protocoles, des avenants ou par des lettres d'échange.

Le protocole est un accord entre Etats sur des nouvelles dispositions qui viennent s'ajouter et compléter de précédents accords⁵⁴⁹. Comme le protocole relatif à la convention fiscale entre l'Algérie et la France signée le 17 octobre 1999⁵⁵⁰, qui contient des détails sur certaines dispositions pour faciliter leur interprétation, il exprime que ses dispositions font partie intégrante de la convention.

L'avenant est un acte écrit, modifiant les clauses d'un contrat antérieur (ces clauses peuvent être : la notion d'établissement stable, la notion de bénéficiaires effectifs, la durée de l'entrée en vigueur, etc.), autrement dit il modifie une partie seulement de la convention.

L'échange de lettres entre les administrations fiscales des deux Etats contractants pour régler certains problèmes.

Sous section 2 : La dénonciation

Selon les dispositions de la convention de Vienne de 1969, il peut être mis fin au traité par les procédés suivants : la nullité, l'extinction, le retrait et la dénonciation.

La nullité : les motifs de la nullité des traités comportent ; l'erreur, le dol, la corruption et la contrainte⁵⁵¹.

L'extinction est la situation juridique dans laquelle un traité prend définitivement fin, soit selon des circonstances convenues entre les parties⁵⁵², donc selon leur volonté, soit pour des raisons externes. Extinction par volonté des parties : **soit** par un accord exprimé dans le traité (exemple : les parties indiquent que le traité liera pour une période déterminée). **Soit** par la dénonciation ou le retrait du traité (le retrait dans les conventions fiscales ne peut avoir lieu qu'après un certain délai)⁵⁵³. **Soit** par un accord postérieur au traité, selon l'article 59 de la

⁵⁴⁸ Article 41 de la convention précitée.

⁵⁴⁹ I. GARRAM, op.cit., p.229.

⁵⁵⁰ J.O.R.A., du 10 avril 2002, n° 24, p. 3.

⁵⁵¹ Les articles : 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 de la convention de Vienne de 1969.

⁵⁵² Article 54 de la convention de Vienne de 1969.

⁵⁵³ Article 33 de la convention fiscale entre l'Algérie et l'Allemagne prévoit que : « *la présente convention restera en vigueur pendant une durée indéterminée ; toutefois, chacun des Etats contractants pourra la dénoncer à l'autre Etat contractant, par écrit et par la voie diplomatique, jusqu'au 30 juin inclus de toute année civile*

convention de Vienne de 1969 « *un traité est considéré comme ayant pris fin lorsque toutes les parties à ce traité concluent ultérieurement un traité portant sur la même matière* ».

- Extinction hors volonté des parties

Il existe différents modes d'extinction de la convention hors volonté des parties, il s'agit par exemple, la survenance d'une situation rendant l'exécution impossible⁵⁵⁴, changement fondamental de circonstances⁵⁵⁵, survenance d'une nouvelle norme impérative du droit international⁵⁵⁶.

Quant au **retrait**, il est souvent employé pour désigner la dénonciation par un Etat d'une convention multilatérale à laquelle il est partie. Alors que la dénonciation met fin aux traités bilatéraux.

L'article 31 modifié en 2000 de la convention modèle de l'OCDE, « *prévoit que le préavis de dénonciation ne peut être donné qu'à partir d'une certaine année qui doit être fixée d'un commun accord* »⁵⁵⁷. Les Etats contractants sont libres de déterminer la première année au cours de laquelle le préavis peut être donné, ou ils conviennent de ne pas fixer une année. Les conventions fiscales conclues par l'Algérie déterminent la dénonciation après une période de cinq ans selon l'article 31 du modèle établi par l'O.C.D.E. A titre d'exemple, la convention fiscale conclue entre l'Algérie et la Chine prévoit dans son article 29 que : « *la présente convention demeurera en vigueur pour une durée illimitée. Chaque Etat contractant peut dénoncer la convention par la voie diplomatique à travers un préavis écrit à l'autre Etat contractant avant le 30 juin de chaque année civile et après une période de cinq années à partir de la date de son entrée en vigueur* »⁵⁵⁸. L'expérience montre qu'il est très difficile pour un pays de prendre la décision de dénonciation isolément, en dépit du fait que la plupart des conventions prévoient explicitement la possibilité d'une dénonciation d'une convention. L'existence des conventions fiscales en matière d'impôt est très importante pour l'Etat et pour les contribuables. C'est pour ça leur nombre est augmenté dans les dernières années.

après expiration d'une période de cinq ans à compter de la date de son entrée en vigueur... ». J.O.R.A. du 22 juin 2008, n°33, p. 3.

⁵⁵⁴ - Article 61 de la convention de Vienne de 1969.

⁵⁵⁵ - Article 63 de la convention précitée.

⁵⁵⁶ - Article 64 de la convention précitée.

⁵⁵⁷ - OCDE : modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, op.cit, 2008, n°5, p. 411.

⁵⁵⁸ - J.O.R.A. du 17 juin 2007, n°40, p. 3.

L'élaboration des conventions fiscales est considérée comme la solution efficace, dans le règlement des problèmes fiscaux internationaux, parce qu'elle suppose la concertation entre les Etats contractants. Ces conventions ont deux finalités : protéger les contribuables (c'est-à-dire éviter la double imposition et la discrimination fiscale) et protéger les finances publiques menacées par la fraude ou l'évasion fiscale internationale. Malgré les avantages tirés de ces conventions et leur nombre qui dépasse les 3000 s'inspirent du modèle de l'OCDE dans le monde, elles ont certaines lacunes et inconvénients.

Pour l'élimination de la double imposition, la convention fiscale prévoit deux méthodes **l'exemption** qui peut être intégrale ou avec progressivité et **l'imputation** intégrale ou limitée. La méthode la plus favorable pour le contribuable, est l'exemption intégrale. Car, elle interdit à un Etat d'imposer des éléments de revenu ou de la fortune soumis à l'impôt dans l'autre Etat contractant. Donc, elle élimine effectivement la double imposition. La deuxième méthode préférée par le contribuable est la méthode d'imputation intégrale par laquelle l'impôt payé dans un Etat sera déduit totalement de l'impôt de l'autre Etat. Mais ces méthodes sont peu suivies par les Etats, ce qui ne permet pas d'éliminer définitivement le problème de double imposition. Dans la convention fiscale conclue par l'Algérie et la France le 17 octobre 1999⁵⁵⁹, l'Algérie déduit de l'impôt qu'elle perçoit sur les revenus ou sur la fortune d'un résident algérien, un montant égal à l'impôt sur le revenu ou sur la fortune payé en France. Cette méthode (imputation intégrale) applicable par l'Algérie peut pénaliser le trésor algérien. Ainsi quand l'imposition est attribuée à l'Algérie, la France applique la méthode d'exemption avec progressivité. Ces dispositions sont à la faveur de la France, ce qui implique leur révision par l'Etat Algérien. En cas d'établissement stable, il est généralement prévu par les conventions conclues par l'Algérie que les bénéfices des sociétés résidentes de l'autre Etat ne sont imposables en Algérie que lorsqu'elles disposent d'un établissement stable en Algérie, tel

⁵⁵⁹ J.O.R.A. du 10 avril 2002, n° 24, p. 3.

que défini par la convention fiscale. Si tel est le cas, l'établissement sera imposable sur son bénéfice réel. Cette disposition limite le droit de l'Etat Algérien d'imposer tous les bénéfices réalisés en Algérie en l'absence d'établissement stable, tel que prévu dans l'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Le commerce électronique, risquerait d'éroder la base d'imposition des gouvernements, car il paraît être le moyen le plus facile et le moins coûteux en passant des commandes et des livraisons par l'internet, la convention modèle de l'OCDE ne règle pas l'imposition de ce commerce. La convention fiscale devrait déterminer les moyens pratiques et raisonnables pour l'imposition des opérations effectuées sur le web et de s'efforcer de préciser des concepts comme « l'établissement stable » dans le cyberspace, ce qui donne le droit à un Etat d'imposer les bénéfices d'une entreprise d'un autre Etat.

Le fonctionnement correct d'une convention fiscale est subordonné à l'édition de définitions communes⁵⁶⁰, c'est-à-dire les termes de la convention doivent recevoir la même interprétation dans les Etats contractants. Cependant, la convention modèle donne le droit aux Etats contractants de définir les termes et expressions qui n'y sont pas définis. Une différence de qualification d'une expression par les deux Etats peut aboutir à une double imposition ou à une double non imposition.

Le modèle adopté par l'OCDE comporte un article sous le titre « procédure amiable ». D'après cette procédure, les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention conclue entre eux. Cette procédure d'usage courant dans les relations fiscales internationales, présente deux limites : elle n'est encadrée par aucun délai et elle n'est pas contraignante pour les Etats. Cette procédure prévue à l'article 25 de la convention modèle a une relation avec l'article 9 de la même convention, car elle permet de supprimer la double imposition économique créée par le redressement des résultats de l'entreprise de l'un ou de l'autre Etat par les ajustements appropriés du montant de l'impôt qui a été perçu sur ces bénéfices. Ces ajustements relèvent donc de la procédure amiable. Mais l'article 25 reconnaît à l'autorité compétente le droit d'apprécier si la réclamation est fondée. Ce n'est que si l'autorité compétente estime que la réclamation est fondée qu'elle s'efforcera de résoudre le cas de double imposition. Dans le cas

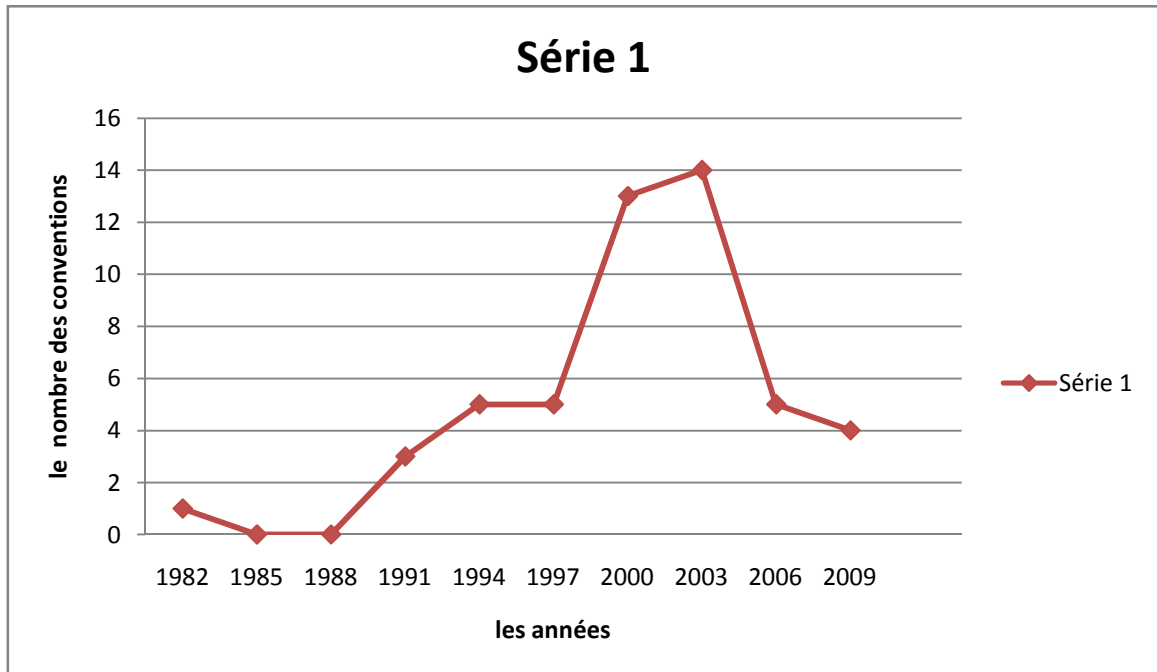
⁵⁶⁰ G.TIXIER et G.GEST, op.cit, n°232, p.233.

contraire où l'autorité estime que la réclamation n'est pas fondée, le contribuable ne peut faire appel de cette décision.

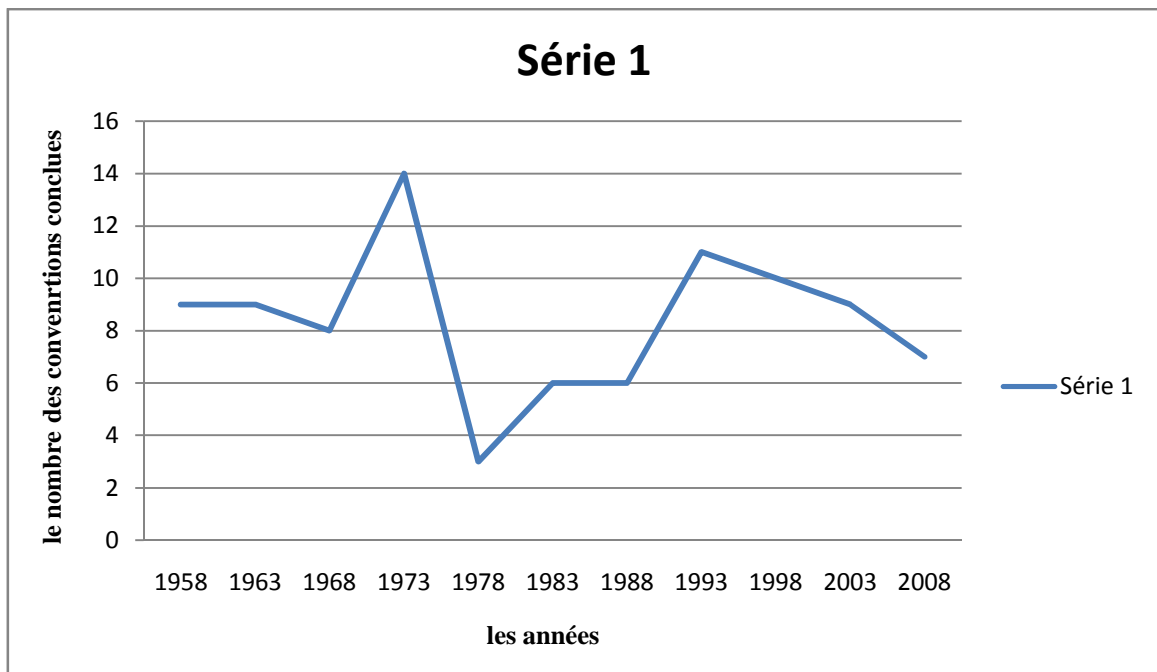
Afin de pallier les lacunes de la convention modèle de l'OCDE, la convention du 23 juillet 1990 (signée par les Etats membres de l'Union Européenne) institue une procédure d'arbitrage contraignante pour les Etats en cas de litiges relatifs à l'élimination d'une double imposition. En effet, elle prévoit l'intervention d'une commission consultative d'arbitrage si les autorités compétentes n'ont pas pu parvenir à un accord dans un délai de 2 ans à la suite de l'ouverture de la procédure amiable. Cette procédure permet de remédier à la double imposition juridique et économique si aucun accord n'a pu intervenir entre autorités compétentes. Donc, l'existence des clauses d'arbitrage dans les conventions fiscales encourage les gouvernements à régler les problèmes de doubles impositions par voie d'accord amiable. Par conséquent, le fait qu'aucune procédure d'arbitrage n'ait été engagée montre que les problèmes de double imposition ont été réglés à l'amiable, ce qui représente un avantage aussi bien pour les entreprises que pour les pouvoirs publics.

En dépit du principe de la primauté des conventions fiscales sur le droit interne consacrée par plusieurs constitutions, ces conventions n'ont d'effet dans les systèmes étatiques que par réception de la règle internationale en droit positif interne laquelle est subordonnée aux procédures particulières des Etats. Par ailleurs, les conventions de non double imposition sont conclues, avant tout, dans l'intérêt des contribuables et qu'elles favorisent la coopération économique qui constitue l'un des buts principaux de la politique des Etats en matière de leur commerce internationale.

Les courbes ci-dessous démontrent le développement des conventions fiscales conclues par l'Algérie et la France :



Courbe concernant le développement des conventions conclues par l'Algérie



Coupe concernant le développement des conventions conclues par la France

Le tableau ci-après démontre la liste des Etats qui ont conclus avec l'Algérie une convention fiscale, la date de la signature, la ratification de cette convention ainsi que la référence du journal officiel dans lequel elle a été publiée :

Etat	Date de la signature	Date de la ratification	Référence au J.O.R.A
Afrique du sud	28 avril 1998	Décret Présidentiel n°2000-95 du 04/05/2000	J.O.R.A n° 26 du 07/05/2000
Autriche	17 juin 2003	Décret Présidentiel n°05- 194 du 28/05/2005	J.O.R.A n°38 du 01/06/2005
Belgique	15 décembre 1991	Décret Présidentiel n° 02- 432 du 09/12/2002	J.O.R.A n°82 du 11/12/2002
Bahreïn	11 juin 2000	Décret Présidentiel n°03- 276 du 14/08/2003	J.O.R.A n°50 du20/08/2003
Bulgarie	25 octobre 1998	Décret Présidentiel n°04- 435 du 29/12/2004	J.O.R.A n°1 du02/01/2005
Canada	22 février 1999	Décret Présidentiel n° 2000-364 du 16/08/2000	J.O.R.A n°68 du 19/11/2000
Chine	06 novembre 2006	Décret Présidentiel n° 07- 174 du 06/07/2007	J.O.R.A n°40 du 17/06/2007
Corée du sud	24 novembre 2001	Décret Présidentiel n° 06- 228 du 24/06/2006	J.O.R.A n°44 du 04/07/2006
Espagne	07 octobre 2002	Décret Présidentiel n° 05- 234 du 23/06/2005	J.O.R.A n°45 du 29/06/2005

Egypte	17 février 2001	Décret Présidentiel n°03- 142 du 25/03/2003	J.O.R.A n°23 du 02/04/2003
E.A.U.	24 avril 2001	Décret Présidentiel n°03- 164 du 07/04/2003	J.O.R.A n°26 du 13/04/2003
Ethiopie	26 mai 2002		
France	17 octobre 1999	Décret Présidentiel n°02- 121 du 07/04/2002	J.O.R.A n°24 du 10/04/2002
Italie	03 février 1991	Décret Présidentiel n°91- 231 du 20/07/1991	J.O.R.A n° 35 du 24/04/1991
Indonésie	28 avril 1995	Décret Présidentiel n° 97- 342 du 13/09/1997	J.O.R.A n° 61 du 14/09/1997
Inde	25 janvier 2002		
Jordanie	16 septembre 1997	Décret Présidentiel n°2000-427 du 17/12/2000	J.O.R.A n°79 du 23/12/2000
Koweït	31 mai 2006		
Liban	26 mars 2002	Décret présidentiel n°06- 171 du 22 mai 2006	J.O.R.A n°35 du 28/05/2006
Mali	31 janvier 1999		
Niger	26 mai 1998		
Portugal	02 décembre 2003		J.O.R.A n° 24 du 03/04/2005
Pologne	31 janvier 2000		

Qatar	25 août 1998		
Roumanie	28 juin 1994		J.O.R.A n°37 du 16/07/1995
Russie	10 mars 2006	Décret Présidentiel n° 06-127 du 03 Avril 2006	J.O.R.A n°21 du 05/04/2006
Sultanat Oman	09 avril 2000	Décret Présidentiel n° 03- 64 du 08/02/2003	J.O.R.A n°10 du 16/02/2003
Syrie	14 septembre 1997	Décret Présidentiel n°01- 78 du 29/03/2001	J.O.R.A n°19 du 01/04/2001
Soudan	Juin 2003		
Turquie	02 août 1994	Décret Présidentiel n°94- 305 du 02/11/1994	J.O.R.A n°65 du 12/10/1994
U.M.A.	23 juillet 1990	Décret Présidentiel n°90- 424 du 22/12/1990	J.O.R.A n°06 du 06/02/1991
Ukraine	14 décembre 2002	Décret Présidentiel n° 04- 131 du 19/04/2004	J.O.R.A n°27 du 28/04/2004
Vietnam	05 décembre 1999		
Yémen	29 janvier 2002	Décret Présidentiel n°05- 78 du 26/02/2005	J.O.R.A n°16 du 02/03/2005

I- Les ouvrages

المراجع باللغة العربية

- البرايرني إبراهيم ، أثر الضريبة في توزيع الدخل و الزكاة كبديل للضريبة ، عالم الكتب، القاهرة، 1973 .
- بوسلطان محمد، مبادئ القانون الدولي العام، دار الغرب للنشر و التوزيع، الجزء الأول، وهران، 2002.
- زراوي صالح فرحة ، الحقوق الفكرية ED IK، وهران، 2006.
- صخري مصطفى، الاتفاقيات القضائية الدولية، الجزء الأول، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، 1998.

Les ouvrages en langue française

Les ouvrages généraux

- **BARRAINE RAYMOND**, Finances publiques, LGDJ, Paris, 1963.
- **BETRAME PIERRE**, La fiscalité en France, Hachette, 4^{ème} éd, Paris, 1995.
- **BONVIN JEAN** et **MORRISSON CHRISTIAN**, L'organisation de coopération et de développement économique(OCDE), Puf, 1^{er} éd, Paris, 1998.
- **COZIAN MAURICE**, Précis de fiscalité des entreprises, Litec, 6^{ème} éd, Paris, 1992.
- **DERUEL FRANÇOIT**, **DELAUZAINGHN CHRISTIAN**, finances publiques, Droit fiscal, Dalloz, 11^{ème} éd, Paris, 2000.
- **DJEBBAR ABDELMADJID**, La politique conventionnelle de l'Algérie, O.P.U, Alger, 2000.
- **GARRAM IBTISSEM**, Terminologie juridique, Palais des livres, Blida, 1998.
- **GHARBI NAGIB**, Le contrôle fiscal des prix de transfert, l'Harmattan, Paris, 2005.
- **GROSCLAUDE JACQUES** et **MARCHESSOU PHILIPPE**, Droit fiscal général, Dalloz, 2^{ème} édition, Paris, 1999.
- KARIM SID AHMED**, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, L'Harmattan, Paris, 2007.
- **MICHAUD PATRICK**, Régime fiscal des étrangers en France et des français à l'Etranger, L.G.D.J, Tome 15, Paris, 1973.
- NGUYEN QUOC DINH**, **DAILLIER PATRICK** et **PALLET ALAIN**, Droit international public, L.G.D.J, 3^{ème} éd, Paris, 1987.
- **SALAH MOHAMED**, Les sociétés commerciales, Edik, Tome1, Paris, 2005.

- **SERLOOTEN PATRICK**, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 2^{ème} éd, Paris, 2001.
- **TROTABAS LOUIS**, Finances Publiques, Dalloz, 2^{ème} éd, Paris, 1967.

Les ouvrages spéciaux

- **AYADI HABIB**, Droit fiscal international, CPU, Tunis, 2001.
- **CARTOU LOUIS**, Droit fiscal international et européen, Dalloz, 2^{ème} éd, Paris, 1986.
- **CHAVAGNEUX CHRISTIAN** et **PALAN RONEN**, Les paradis fiscaux, La découverte, Paris, 2006.
- **JARNEVIC JEAN-PIERRE**, Droit fiscal international, Economica, Paris, 1985.
- **LAMORLETTE THIERRY** et **RASSAT PATRICK**, Stratégie fiscale internationale, 3^{ème} éd, Paris, 1993.
- **MALHERBE JACQUES**, Droit fiscal international, Larcier, Paris, 1994.
- **MICHAUD PATRICK**, Fiscalité internationale, Lavoisier, Tome 1, Paris, 1982.
- **OCDE** : L'évasion et la fraude fiscale internationale : quatre études, série questions de fiscalité internationale, Paris, OCDE, 1987.
- **OCDE** : L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, questions de fiscalité internationale, O.C.D.E, Paris, 1999.
- **OCDE** : Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, OECD, 5^{ème} éd, Paris, 2008.
- **TIXIER GILBERT**, Droit fiscal international, Que sais-je ? PUF, 1^{ère} éd, Paris, 1986.
- **TIXIER GILBERT** et **GEST GUY**, Droit fiscal international, PUF, Paris, 1985.

II- Articles de revues spécialisées

- **Collectif de la revue fiduciaire**, Le régime fiscal des sociétés, Group fiscal de la revue fiduciaire, Paris, n°938, 2005, p. 20.
- **ARNAUD GAG**, Le statut du contribuable dans la jurisprudence, Droit des affaires, Paris, 2004, p. 100.
- **Bachir YELLES CHAOUCHE**, L'aggravation des sanctions pénales pour fraude fiscale en droit algérien, Les sanctions pénales fiscales, L'Harmattan, 2007, p. 145.
- **MARCHESSOU PHILIPPE**, Le statut fiscal des frontaliers dans les conventions passées par la France, Droit fiscal des affaires, Paris, 2003, p. 54.

III- Notes, commentaires, observations, jurisprudence

- CE 26 oct.1978, 7313, RJF 1978.12.382, obs. DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2000, p. 66.

- CE du 17 juin 1959 (req. n° 38476), obs. PATRICK MICHAUD, Fiscalité internationale, Lavoisier, Tome 1, 1982, p. 66.

- CE 10 juin 1990, Helmer Frères, RJF 1992.8-9.1232, cité par DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2000, p. 64.

- CE 30 décembre 1996, Benmiloud, R.J.F, 2/97 n° 158, obs. H. AYADI, Droit fiscal international, CPU, 2001, n° 255, p. 161.

- CE 15 déc. 1993, 84 181 : RJF 1994.2, n°167, obs. DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2000, p. 812.

- CE 26 oct.1978, 7313, RJF 1978.12.382, obs. DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2000, p. 66.

- CE, ass. 28 juin 2002, n° 232276, Sté Schneider Electric : IrisData n° 2002-080182 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657, étude 28, P. Dibout ; Dr. sociétés 2002, comm. 184, note J.-L. Pierre ; RJF 2002, n° 1082, chron. L. Olléon, p.755 ; BDCF 10/2002, n° 120, concl. S.Austry ; Rev. Sociétés 2002, p.538 s. obs. O. Fouquet ; LPA17 août 2002, p. 4 s. note B. Boutemy, E. Meier et Th. Perrot ; Bull. Joly Sociétés 2002, n°200, note C. Nouel et S. Reeb. BGFE 2002, n°4, p. 3 et s. obs. E. Davoudet.-P. Dibout, l'inapplicabilité de l'article 209 B du CGI face à la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 (à propos de l'arrêt CE, ass. 28 juin 2002, Schneider Electric) Dr. fisc. 2002, n° 36, étude 28, comm. D. VILLEMOT, op.cit., p. 15.

- CE, 10^e et 9^e ss-sect., 28 mars 2008, n° 271366, Aznavour : JurisData n°2008-081297 ; Dr. fisc. 2008, n°17, comm. 293, concl. C. Landais, DOMINIQUE VILLEMOT, Revue de droit fiscal n°17. 23 avril 2009, p. 15.

- CAA Paris, plén, 30 janv. 2001 n° 96PA01408, SA Schneider : cité par D. VILLEMOT, note. Revue de droit fiscal n°17. 23 avril 2009, p. 17.

- CE Sect. 13. Mai 1983, 28 831. Lebon 187, RJF 1983.7.390 et 379, chr. Racine, DF 1983.29-30.1539, concl. Bissara, comm. DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., FRANÇOIS P. et RACINE P-F., Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 3^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2000, p. 58. Selon cet arrêt le contribuable M. X avait la qualité de résident en France pour la période du 1^{er} janvier 1968 au 31 mai 1970 au regard de la convention fiscale entre la France et les Etats-Unis d'Amérique, conclue le 28 juillet 1967 et publiée au journal officiel du 11 septembre 1968. Cette qualité de résidence a

été attribuée par l'accord qui a été conclu le 22 mai 1974 entre les autorités compétentes des deux Etats (les représentants des administrations fiscales des deux pays).

IV- Textes juridiques

Conventions

- Convention entre les pays de l'Union du Maghreb Arabe en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 23 juillet 1990, ratifiée par le décret présidentiel n° 90-424 du 22 décembre 1990, J.O.R.A. du 6 février 1991, n°06, p. 215.

- Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales, et du protocole annexe signée à Alger le 3 février 1991, ratifiée par le décret présidentiel n° 91-231 du 20 juillet 1991, J.O.R.A. du 24 juillet 1991, n° 35, p. 1049.

- Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République arabe syrienne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Damas le 14 septembre 1997, ratifiée par le décret présidentiel n° 01-78 du 29 mars 2001, J.O.R.A. du 1 avril 2001, n° 19, p. 12.

- Convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger, le 15 décembre 1991, ratifiée par le décret présidentiel n° 02-432 du 9 décembre 2002, J.O.R.A. du 11 décembre 2002, n° 82, p. 3.

- Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République turque en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et du protocole annexe signée à Ankara le 2 août 1994, ratifiée par le décret présidentiel n° 94-305 du 2 octobre 1994, J.O.R.A. du 12 octobre 1994, n° 65, p. 5.

- Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger le 17 octobre 1999, ratifiée par le décret présidentiel n° 02-121 du 7 avril 2002, J.O.R.A. du 10 avril 2002, n° 24, p. 3.

- Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de l'Etat du Bahreïn en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Alger le 11 juin 2000, ratifiée par le décret présidentiel n° 03-276 du 14 août 2003, J.O.R.A. du 20 août 2003, n° 50, p. 3.

- Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République du Yémen en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Sanaa le 29 janvier 2002, ratifiée par le décret présidentiel n° 05-78 du 26 février 2005, J.O.R.A. du 2 mars 2005, n° 16, p. 3.

- Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le cabinet des ministres de l'Ukraine en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion fiscale et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger le 14 décembre 2002, ratifiée par le décret présidentiel n° 04-131 du 19 avril 2004, J.O.R.A. du 28 avril 2004, n° 27, p. 9.

- Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République d'Autriche en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Vienne le 17 juin 2003, ratifiée par le décret présidentiel n° 05-194 du 28 mai 2005, J.O.R.A. du 11 décembre 2002, n° 38, p. 11.

- Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et la République portugaise en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion fiscale et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière de recouvrement d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger le 2 décembre 2003, ratifiée par le décret présidentiel n° 05-105 du 31 mars 2005, J.O.R.A. du 3 avril 2005, n° 24, p. 4.

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

- Convention entre la République algérienne démocratique et populaire et la République populaire de Chine en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Pékin le 6 novembre 2006, ratifiée par le décret présidentiel n° 07-174 du 6 juin 2007, J.O.R.A. du 17 juin 2007, n° 40, p. 4.

- Convention entre la République algérienne démocratique et populaire et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 12 novembre 2007, ratifiée par le décret présidentiel n° 08-174 du 14 juin 2008, J.O.R.A. du 22 juin 2008, n° 33, p. 3.

Lois, ordonnances et décrets législatifs

- Code civil, 2^{ème} édition, Berti éditions, Alger, 2002.
- Code de commerce, 2^{ème} édition, O.N.T.E., Alger, 2003.
- Code des impôts : code des impôts directs et taxes assimilées, code des impôts indirects, code des taxes sur le chiffre d'affaires, code de l'enregistrement et code du timbre, 3^{ème} éd, Berti éditions, Alger, 2006.

- Décret législatif n°93-18 du 29 décembre 1991, portant loi de finances pour 1994, J.O.R.A. du 16 rajab 1414, n°88, p. 2.
- Ordonnance n°94-03 du 31 décembre 1994, portant loi de finances pour 1995, J.O.R.A. du 27 rajab 1415, n°87, p.2.
- Ordonnance n°96-27 du 9 décembre 1996 modifiée et complétée l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant code commerce, J.O.R.A. du 11 décembre 1996, n°77, p.4.
- Loi n°98-10 du 22 août 1998 modifiant et complétant la loi n°79-07 du 21 juillet 1979 portant code des douanes, J.O.R.A., n°61. p.1.
- La loi n° 90-36 du 31 décembre 1990 portant loi de finances pour 1991, J.O.R.A. du 31 décembre 1990, n°57, p.1834.
- Décret législatif n°93-18 du 29 décembre 1991, portant loi de finances pour 1994, J.O.R.A. du 16 rajab 1414, n°88, p. 2.

- Loi de finances pour 1993, J.O.R.A. du 20 janvier 1993, n°4, p.3.
- Loi de finances pour 1996, J.O.R.A. du 31 décembre 1995, n°82, p.3.
- Loi de finances pour 1997, J.O.R.A. du 30 décembre 1996, n°85, p.6.
- Ordonnance n°01-03 relative au développement de l'investissement, J.O.R.A. du 20 août 2001, n°47, p. 4.
- Loi n°200-06 du 23 décembre 2002, portant loi de finances pour 2001, J.O.R.A. du 24 décembre 2000, n°80, p. 3.
- Loi de finances pour 2003, J.O.R.A. du 25 décembre 2002, n°86, p. 25.
- Loi n°03-22 du 28 décembre 2003, portant loi de finances pour 2004, J.O.R.A. du 30 décembre 2003, n°83, p. 3.
- Loi n°04-21 du 29 décembre 2004, portant loi de finances pour 2005, J.O.R.A. du 30 décembre 2004, n°85, p. 3.
- Loi n°06-24 du 26 décembre 2006 portant loi de finances pour 2007, J.O.R.A. du 27 décembre 2006, n° 85, p. 3.
- Loi n° 07-12 du 30 décembre 2007 portant loi de finances pour 2008, J.O.R.A. du 31 décembre 2007, n°82, p. 3.
- Loi n° 08-21 du 30 décembre 2008 portant loi de finances pour 2009, J.O.R.A. du 31 décembre 2008, n° 74, p. 3.
- Ordonnance n°09-01 du 22 juillet 2009 portant loi de finances complémentaire pour 2009, J.O.R.A. du 26 juillet 2009, n° 44, p. 4.
- Loi n°09-09 du 30 décembre 2009 portant loi de finances pour 2010, J.O.R.A. du 31 décembre 2009, n°78, p. 3.

Décrets

- Décret exécutif n°95-54 du 15 février 1995 fixant les attributions du ministre des finances, J.O.R.A. du 19 mars 1995, n°15, p. 7.

Législation française

Code général des impôts, Mega code, Livre des procédures fiscales, 3^{ème} édition rédigée avec le concours de Ph. BONAFoux avocat au barreau du Valdoise, Dalloz Paris, 2000.

Code civil, Dalloz, 108 éd, 2009. www.legifrance.gouv.fr

Sites internet

Codes : www.legifrance.gouv.fr

Journal officiel (algérien) : www.joradp.dz

Journal officiel (français) : www.journal-officiel.gouv.fr

Organisation de Coopération et de développement Economique : www.oecd.org

www.impots.gouv.fr

<http://www.lexisnexis.fr>

<http://books.google.com>

www.aboulo.com

<http://EC.EUropa.EU/Taxation.cussto s/m>

<http://www.Droit-afrique.com>

Principales abréviations

Al. (s)	Alinéa (s)
Art. (s)	Article (s)
BFFL	Bulletin fiscal Francis Lefebvre
C.	Code
C.civ.alg	Code civil algérien
C.com	Code algérien de commerce
CE	Conseil d'Etat
CEDH	Convention européenne des droits de l'Homme
C.fr.com.	Code français de commerce
C.G.I.	Code général des impôts
C.I.D.	Code des impôts directs
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
C. pén.	Code pénal
D.	Recueil Dalloz
DF	Droit fiscal
doc.	Doctrine
éd.	Edition
E.U.R.L.	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
Ibid.	Idem
J.C.P. éd. G.	Jurisclasseur périodique, édition générale
J.O.C.E.	Journal officiel des Communautés Européennes
J.O.R.A.	Journal officiel de la République Algérienne
J.O.R.F.	Journal officiel de la République Française
Leb.	Recueil des arrêts du CE
L.G.D.J.	Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence
Litec.	Librairie Technique
n° (s)	Numéro (s)
O.C.D.E.	Organisation de Coopération et de Développement Economique
O.N.U.	Organisation des Nations Unies
op. cit.	Option citée
O.P.U.	Office des Presses Universitaires
p. (pp)	Page (s)
préc.	Précité (e) (s) (es)
R.D.F.	Revue de droit fiscal
Rec.	Recueil des arrêts de la CJCE
Rev. soc.	Revue des sociétés
R.J.D.A.	Revue de jurisprudence de droit des affaires
s.	Suite, suivant (e) (s) (es)
S.A.R.L.	Société à responsabilité limitée
S.C.A.	Société en commandite par actions

S.C.S.	Société en commandite simple
S.D.N.	Société des Nations Unies
S.N.C.	Société en nom collectif
S.P.A.	Société par actions
T.	Tome
Tb. civ.	Tribunal civil
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
V.	Voir

Introduction	1
Titre I : L'émergence des problèmes de la fiscalité internationale	8
Chapitre1 : L'identification des problèmes fiscaux internationaux	10
Section 1 : Les problèmes résultant du fait des Etats	11
Sous section 1 : La double imposition internationale	11
1-La double imposition interne.....	11
2-L'émergence de la double imposition internationale.....	12
A) La double imposition juridique.....	12
1-Deux autorités fiscales différentes.....	12
2-L'identité d'impôt.....	13
3-L'identité de la matière imposable et de période d'imposition.....	14
B) La double imposition économique.....	15
1-La définition de la double imposition économique internationale.....	15
2-Le redressement d'un prix de transfert.....	17
3-L'accord préalable sur le prix de transfert.....	20
a – L'accord préalable bilatéral sur le prix de transfert.....	21
b - L'accord préalable unilatéral sur le prix de transfert.....	21
b-1 L'ouverture de la procédure.....	22
b-2 L'instruction de la demande d'accord préalable.....	22
b-3 La négociation avec l'autre autorité compétente.....	22
b-4 La conclusion de cet accord.....	22
Sous section 2 : La discrimination fiscale	23
A) La discrimination fiscale entre personnes physiques.....	24
B) La discrimination fiscale entre personnes morales.....	25
1- L'allégeance politique.....	25
2-L'allégeance juridique.....	25
C) Les exemples de certaines discriminations fiscales.....	25
D) Assimilation de l'étranger au national.....	26
Section 2 : Les problèmes résultant du fait des contribuables	28
Sous section 1 : L'évasion fiscale internationale	28
A) Définition d'évasion fiscale internationale.....	28
B) Les genres d'évasion fiscale internationale.....	29
1- L'évasion fiscale légale.....	29
2- L'évasion fiscale illégale.....	31
Sous section 2 : La fraude fiscale internationale	31

A) Définition de la fraude fiscale.....	31
B) Les éléments constitutifs de fraude fiscale comme infraction.....	33
C) Le cas de l'interférence entre la fraude et l'évasion fiscale.....	34
1- L'abus de droit.....	34
2-L'utilisation de « société écran » ou « société relais ».....	36
Chapitre 2 : L'origine des problèmes fiscaux internationaux.....	38
Section 1 : La mondialisation de l'économie.....	38
Sous section 1 : La libéralisation de l'économie mondiale.....	38
Sous section 2 : Au cœur de la mondialisation, les paradis fiscaux.....	41
A) La notion du paradis fiscaux.....	41
B) Principales caractéristiques des paradis fiscaux.....	41
1- Les caractéristiques fiscales.....	42
2- Les caractéristiques extra fiscales.....	43
Section 2 : La souveraineté fiscale.....	44
Sous section 1 : La notion de souveraineté fiscale.....	45
Sous section 2 : L'appartenance à la souveraineté fiscale.....	45
Titre II : La coopération fiscale internationale.....	48
Chapitre 1 : L'historique des conventions fiscales.....	49
Section 1 : L'émergence des conventions fiscales.....	50
Sous section 1 : Définition de la convention fiscale internationale.....	50
Sous section 2 : Le caractère bilatéral des conventions fiscales.....	51
A) Le principe.....	51
B) Les exceptions.....	52
C) Distinction avec d'autres conventions.....	54
Section 2 : Les travaux des organisations internationales.....	58
Sous section 1 : Les travaux des organismes non officiels.....	58
Sous section 2 : Les travaux des organisations intergouvernementales.....	59
A) Les travaux de la société des nations (S.D.N.).....	60
B) Les travaux de l'Organisation des Nations Unies (L'O.N.U).....	62
C) Les travaux de l'O.C.D.E.	65
1- La transition de l'OECE à l'OCDE.....	66
2- Le modèle référence.....	66
3- L'influence du modèle de convention de l'O.C.D.E.....	72
4- La valeur obligatoire de la convention modèle de l'O.C.D.E.....	73
5-Le processus de révision du modèle de l'O.C.D.E.....	73

Chapitre 2 : Le cadre juridique des conventions fiscales.....	74
Section 1 : L'élaboration des conventions fiscales.....	74
Sous section 1 : Les règles générales sur la conclusion des conventions fiscales..	75
A) La négociation.....	75
1-Habilitation à négocier.....	76
2- Déroulement de la négociation.....	78
B) La signature.....	78
C) La ratification.....	79
1-Définition de la ratification.....	80
2-La forme de ratification.....	82
D) L'entrée en vigueur.....	83
Sous section 2 : Les règles particulières sur la conclusion des conventions multilatérales.....	84
A) La négociation et la signature.....	84
B) La ratification et l'entrée en vigueur.....	85
Section 2 : La mise en œuvre des conventions fiscales.....	87
Sous section 1 : L'application des conventions fiscales.....	87
A) Les conditions d'application.....	87
1- L'application dans le temps.....	87
2 - L'application dans l'espace.....	89
3 - L'application quant aux personnes.....	91
4- Les impôts visés.....	94
B) La portée juridique des conventions fiscales.....	94
1- La supériorité des conventions fiscales sur le droit interne.....	95
2- La subsidiarité des conventions fiscales.....	96
3- conventions fiscales et droit communautaire.....	99
Sous section 2 : L'interprétation des conventions fiscales.....	99
A) Les techniques d'interprétation.....	100
B) L'abus des conventions fiscales.....	102
Titre III : Le contenu des conventions fiscales.....	104
Chapitre 1 : Les objectifs.....	105
Section 1 : L'élimination des doubles impositions et des discriminations.....	105
Sous section 1 : L'élimination de la double imposition internationale.....	105
A) La méthode d'exemption (ou de l'exonération).....	105

1- L'exemption intégrale.....	106
2- L'exemption avec progressivité.....	108
B) La méthode d'imputation (ou crédit d'impôt).....	110
1- L'imputation intégrale.....	110
2- L'imputation ordinaire ou limitée.....	111
3- La clause de crédit pour impôt fictif.....	114
Sous section 2 : L'interdiction des discriminations fiscales.....	116
Section 2 : L'assistance administrative.....	117
Sous section 1 : L'assistance à l'assiette.....	118
A) Application de la convention.....	118
B) Application de la législation interne.....	119
C) Le cadre juridique de l'échange international de renseignements.....	120
1- Les modalités de l'assistance à l'assiette.....	121
a- L'échange de renseignements sur demande.....	121
b - L'échange de renseignements d'office (ou échange automatique).....	123
c - L'échange spontané de renseignements.....	123
2- Les limites de l'assistance à l'assiette.....	125
a- La clause de législation.....	125
b-La clause du secret.....	126
c-La clause de l'ordre public.....	128
Sous section 2 : L'assistance au recouvrement.....	128
A) La forme d'un accord particulier.....	129
B) La forme des clauses figurant dans les conventions de double imposition..	130
Chapitre 2 : Les règles de qualifications et dénonciation.....	131
Section 1 : Les définitions et qualifications.....	131
Sous section 1 : La définition conventionnelle des contribuables.....	131
A) La résidence fiscale.....	131
1- La résidence fiscale en droit conventionnel.....	132
2- La résidence fiscale en droit algérien.....	133
3- Justification du domicile fiscal.....	134
B) L'établissement stable.....	134
Sous section 2 : La qualification des revenus imposables.....	136
A) Les impôts visés par la convention.....	136
B) Division des compétences fiscales.....	138
Section 2 : Modification et dénonciation de la convention.....	141

Sous Section 1 : La modification des dispositions conventionnelles.....	141
A) La modification implicite.....	141
B) La modification explicite.....	141
Sous section 2 : La dénonciation.....	142
Conclusion.....	144
Liste des conventions conclues par l'Algérie.....	148
Bibliographie.....	151
Principales abréviations.....	158
Tables des matières.....	160

Résumé

Les problèmes de double imposition, de discrimination fiscale entre nationaux et étrangers, d'évasion et de fraude fiscale internationale entravent le développement des relations économiques internationales. Cela a incité les Etats a rechercher les solutions à ces problèmes. Les Etats sont d'abord efforcés de réduire certains de ces problèmes par des mesures unilatérales. Mais les dispositions internes ont une efficacité limitée raison de leur caractère unilatéral, parceque chaque Etat agit sans concertation avec les autres Etats. Les Etats se dirigent donc, vers la conclusion des conventions fiscales. Ces conventions sont considérées comme des sources très importantes en droit fiscal et parmi les meilleurs moyens pour réaliser la coopération internationale en matière fiscale. Elles ont deux finalités : protéger les contribuables (c'est-à-dire éviter la double imposition et la discrimination fiscale) et protéger les finances publiques menacées par la fraude ou l'évasion fiscale internationale. Elles se sont développées sous l'égide de l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE), qui a établi en 1977 un modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune. Ces conventions sont aujourd'hui conclues par plusieurs Etats, y compris l'Algérie, désireux de sécuriser les investisseurs susceptibles de venir s'implanter sur leur territoire.

Mots clés :

Conventions internationales; Droit fiscal; double imposition; Fraude fiscale; Evasion fiscale.