



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

THESE

Pour l'obtention du diplôme de Doctorat
En Droit Public Economique

L'établissement stable en droit fiscal international

Présentée et soutenue publiquement par :

Mme HAMDADOU OUAHIBA, Ep. OUADAH

Devant le jury composé de :

LARABI CHAHTÉ Abdelkader	Université d'Oran 2	Président
LOUNIS Abdelouhab	Université d'Oran 2	Directeur
Ais Souhila	Université d'Oran 2	Codirecteur
SLIMANI Abdelghani	Université d'Oran 2	Examineur
KHALDI Mustapha	Université de Tlemcen	Examineur
AISANI Rafika	Université de Mostaganem	Examineur

Année Universitaire : 2024-2025

Remerciement

Je tiens en premier lieu, à exprimer mes vifs remerciements et toute ma gratitude à mon Professeur Mr. YELLES CHAOUCHE Bachir, pour sa bienveillance, sa disponibilité et ces précieux et pertinents conseils, sans lesquels cette œuvre n'aurait jamais vu le jour.

La présente étude n'aurait aucunement, prétendu à la complétude et revêtu l'habit de la clarté et de la concision, sans le bienveillant soutien et le rigoureux suivi de mon directeur de thèse Mr. Le Professeur LOUNIS Abdelouahab, je me permets de lui témoigner toute ma gratitude et toute ma reconnaissance.

J'adresse aussi mes sincères remerciements, aux membres du jury pour l'intérêt qu'ils ont porté à mon travail en acceptant de l'examiner, et de l'enrichir par leurs observations.

Je dédie le fruit de mon travail à toute ma famille :

A ma source de tendresse, ma très chère Grand-mère qui n'a jamais cessé de me soutenir dans ses prières ; à ma maman chérie, pour son aide, son soutien moral, tout en long de ces années de recherche ;

A mon cher époux Mr OUADAH Elias, pour sa patience, son soutien, ses encouragements au quotidien, et son intérêt pour mes travaux de recherches ;

A mes chers enfants ;

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

LISTE DES ABREVIATIONS & MODES DE CITATIONS

Al : Alinéa
Art : Article
BF : Bulletin officiel
B.O.I : Bulletin officiel des impôts
B.I.C : Bénéfices industriels et commerciales
B.P : Bénéfices professionnels
Bull : Bulletin
C. com : Code de commerce
C.E : Conseil d'Etat
C.G.I : Code général des impôts
C.I.D.T.A : Code des impôts direct et taxe assimilées
CNRC : Centre National du Registre de Commerce
CNUCED : Conférence des Nation Unies sur le commerce et le développement
Com : Commentaire
Conclu : Conclusion
C.P.F : Code de procédures fiscales
DE : Décret exclusif
DF : Décret présidentiel
D.G.I : Direction Général des Impôts
Dr. Fisc : Droit fiscal
Ed : Edition
ES : Etablissement stable
Fasc : Fascicule
FATCA : Foreign Financial Institution
IBS : Impôt sur les bénéfices des sociétés
IRG : Impôt sur le revenu global
IS : Impôt sur les sociétés
JCP éd. E : Juris-Classeur
J.O.R.A : Journal Officiel de la République Algérienne
L.F : Loi de finances
L.G.D.J : Librairie Générale de Droit et Jurisprudence
Litec : Librairie Technique
N° : Numéro
OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economique
ONU : Organisation des Nations Unies
Op. cit. : Option citée
Ord : Ordonnance
p. : Page
pp. : pages
PE : prestations Entreprise
Préc : Précité.
P.U.F : Presse Universitaire de France
R.D.F : Revue de droit fiscal
RIDE : Revue internationale de Droit Economique
RJF : Revue de Jurisprudence Fiscal
TVA : taxe sur la valeur ajoutée
UE : Union européenne
V. : Voir
Vol : Volume

SOMMAIRE

INTRODUCTION

PREMIERE PARTIE : L'ÉVOLUTION DE LA NOTION D'ÉTABLISSEMENT STABLE

Titre I : L'identification de *l'établissement stable* en droit conventionnel (l'OCDE et l'ONU)

Chapitre 1 : La qualification d'établissement stable dans les modèles de convention de l'OCDE

Chapitre 2 : L'incidence du modèle de convention de l'ONU sur les conventions fiscales bilatérales et le droit interne

Titre II : L'adaptabilité de la notion d'établissement stable aux exigences de l'économie mondiale

Chapitre1 : L'établissement stable un statut éluder par les multinationales et l'apparition de l'instrument multilatéral (IM)

Chapitre2 : L'adaptation de la définition de l'établissement stable aux révolutions technologiques

DEUXIEME PARTIE : LES METHODES D'ATTRIBUTION DES BENEFICES REALISES PAR LES ETABLISSEMENTS STABLES

Titre I : L'approche de l'entité fonctionnellement distincte et la notion de bénéfice

Chapitre 1 : La notion de bénéfice et la portée de l'article 7 MC-OCDE

Chapitre 2 : La portée de l'entreprise fonctionnellement distincte

Titre II : La méthode de la force attractive de l'établissement stable et la question des situations multiples

Chapitre 1 : La notion et la portée et de méthode de la force attractive

Chapitre 2 : Réflexions envisagées sur des propositions de solutions sur l'avenir de l'établissement stable

Introduction

Les frontières politiques nationales et régionales s'estompent aujourd'hui devant la mondialisation de l'économie. Cette dernière se traduit par une accélération des échanges qui favorise le développement de l'activité économique, et augmente de ce fait le volume des biens et services corporels et incorporels qui font l'objet d'échanges, et dont l'incidence naturelle est l'accroissement au niveau international de l'immatérialité des transactions commerciales¹.

Cette mondialisation de l'économie traverse aujourd'hui les frontières politiques nationales et régionales. Elle se traduit par le développement de l'activité économique qui favorise l'accélération des échanges et plus précisément favorise le développement des transactions commerciales au niveau international et d'une manière immatérielle². Elle se manifeste par l'augmentation des biens et services corporels et incorporels qui font l'objet d'échanges.

Le développement des échanges commerciaux internationaux passe par la création de structures diverses : succursales, filiales et établissements stables. Les deux premières sont dotées d'une structure assez directe sous forme d'entreprise, mais il n'en est pas de même pour l'établissement stable³. La création de ce dernier s'inscrit le plus souvent d'une manière directe.

La notion « établissement stable » est essentielle en droit fiscal international. Elle constitue en quelque sorte la clé des dispositions visant à attribuer ou répartir le droit d'imposer des Etats⁴. Cette notion sert justement à régler l'imposition des bénéficiaires des entreprises ayant des entités au-delà des frontières.

Au sens du droit conventionnel, une installation matérielle ne constituera pas un établissement stable d'une entreprise que s'il s'agit d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité⁵. Autrement dit, en présence d'une convention fiscale, un Etat ne peut imposer les bénéfices d'une société

¹OMAN Charles. P, « Les défis politiques de la globalisation régionalisation », *Cahiers de politique économique*, n° 11, Centre de développement de l'OCDE, 1996, p. 9.

²*Ibidem*.

³BOUVIER Michel, « *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt* », 14^e édition, LGDJ-Extensio, 2020, p. 18.

⁴*Ibidem*.

⁵Commentaires sur l'article 5 §1 du modèle de convention Organisation de Coopération et de Développement Economique ainsi que le modèle de l'Organisation des Nations Unies.

étrangère située sur son territoire, que dans la mesure où elle possède un établissement stable sur place.

De même, lorsqu'une entreprise exerce son activité dans un pays par l'intermédiaire d'un établissement stable, l'État d'implantation est en droit d'imposer les bénéfices situés sur son territoire ; ce qui ne pas le cas en l'absence d'établissement stable, l'entreprise ne pourra pas être soumise dans ce pays à un autre impôt, sauf à des retenues à la source¹.

Les bénéfices dégagés par ces entreprises qui exercent des activités internationales, font l'objet d'une répartition de compétence fiscale entre les Etats signataires de la convention bilatérale, cette compétence étant fondée sur le critère de « l'établissement stable »².

En effet, la détermination de l'établissement stable n'est pas envisageable sans référence aux conventions fiscales internationales. Justement, son histoire à juste titre est étroitement liée à celle des conventions visant à éliminer les doubles impositions et des modèles de convention qui en ont été la source principale d'inspiration³.

La définition de l'établissement stable contenue dans les conventions fiscales est utilisée essentiellement pour déterminer le droit d'un Etat contractant à imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre Etat contractant. Elle constitue donc le critère de rattachement territorial des bénéfices, permettant de localiser la source des revenus d'affaires et d'entraîner l'imposition de ces revenus dans l'Etat de la source⁴.

Le concept d'établissement stable est fort ancien, il est apparu vers 1850, cette notion était utilisée dans les Etats allemands, plus particulièrement en Prusse⁵. Ce terme n'avait aucun sens fiscal mais désignait l'espace utilisé pour l'exercice d'une activité d'affaires⁶. Ensuite, la notion d'établissement stable en tant que concept fiscal, a été développée afin d'empêcher les

¹ CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de la fiscalité internationale* », 6^{ème} édition, mise à jour, P.U.F, 2019, p. 13.

² FOUCAULT Jean-Paul, « Définition de l'établissement stable », *Juris-Classeurs*, Fasc. 353-C, Éditions techniques, 1993, p. 04.

³ AYRAULT Ludovic, LAMARQUE Jean, NEGRIN Olivier, « *Droit fiscal général* », 4^{ème} édition, LexisNexis, 2016, p. 32.

⁴ GEST Guy, TIXIER Gilbert, « *Droit fiscal des affaires*, coll. Droit fondamental, droit financier », 2^{ème} éd., P.U.F., 1990, n°184, p. 219.

⁵ Historiquement Prusse est un ancien Etat en l'Allemagne du nord Capitale.

⁶ HUET Frédérique., « *La fiscalité du commerce électronique* », Litec Fiscal, 2000, p. 23.

doubles impositions avec une première utilisation fiscale dans un traité entre l'Autriche-Hongrie et la Prusse (*Betriebsstätte*) en 1899¹.

En effet, les entreprises ayant des activités dans plusieurs pays, encourent des risques de double imposition de la matière imposable, une première fois dans le pays d'implantation et une seconde fois dans le pays d'origine². Cela a pour effet d'affecter directement les intérêts des sociétés, du fait que deux juridictions fiscales imposent les mêmes résultats imposables.

Les phénomènes de double imposition ont été très tôt et à juste titre, considérés comme une entrave au développement des échanges économiques internationaux. Afin de faciliter les échanges et réduire les problèmes de double imposition, des traités entre différentes entités des Etats ont été signés et prévoyaient l'imposition des bénéfices réalisés par un établissement stable au lieu de situation de celui-ci³. Ensuite, de nombreux traités ont été signés entre des Etats différents⁴. A cette époque, la notion d'établissement stable a été utilisée et généralisée.

Le défi de résoudre les conflits fiscaux mondiaux n'est pas nouveau. En effet, la question de la double imposition internationale a toujours existé et nécessitait une approche de solidarité économique⁵. Les vrais travaux en la matière ont été entrepris aux lendemains de la Première Guerre Mondiale⁶. La Société des Nations (SDN⁷) « ancêtre de l'Organisation de Nations Unies » ayant fait appel à des experts et spécialistes en matière fiscale, fut en 1921, la première organisation internationale qui a tenté de poser des principes au niveau internationale en matière de fiscalité, et par la suite unifier les règles visant à abroger les doubles impositions⁸. Les résultats des réflexions de ses experts ont permis entre 1927 et 1928, de jeter les bases d'une coordination fiscale internationale.

¹ *Ibidem*, p. 23.

² M. COZIAN, F. DEBOISSY, « *Précis de fiscalité des entreprises* », 36^{ème} édition, 2012-2013, p. 407.

³ M. BOUVIER, *op. cit.*, p. 20.

⁴ La première utilisation fiscale de cette expression peut être retrouvée dans un traité de 1899 signé entre l'Autriche-Hongrie et la Prusse (*Betriebsstätten*). Cela fut suivi ensuite par le traité entre l'Autriche et le Liechtenstein de 1901, puis entre l'Autriche et l'Allemagne en 1922. *Juris classeur*, fasc- 3214.

⁵ N. BELAID, « *L'étranger en droit fiscal* », Institut Supérieur de Finances et de Fiscalité de Sousse, 2004, p. 37.

⁶ Sur l'histoire des conventions fiscales voir AIS Souhila, « Les conventions internationales en droit fiscal », Mémoire de Magistère en Droit Comparé des Affaires, Université d'Oran, Faculté de droit, 2010-2011 ; P. MALHERBE, « *Éléments de droit fiscal international* », Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 43.

⁷ SDN : Signifie Société Des Nations. La SDN : c'est une organisation internationale introduite par le traité de Versailles en 1919, et dissoute en 1945. Elle a été établie afin de préserver la paix internationale. Basée à Genève, elle est remplacée en 1946 par l'Organisation des Nations Unies, qui reprend un certain nombre de ses agences et organismes. https://fr.wikipedia.org/wiki/société_des_Nations.

⁸ GOUTHIERE Bruno, « *Les impôts dans les affaires internationales* », 10^{ème} édition, Francis Lefebvre, 2014, p. 24 ; E. MAERCUS, « Le projet de l'OCDE de lutte contre l'optimisation fiscale des multinationales-BEPS », *RFFP*, n° 123 du 01 novembre 2015, p. 233 et s.

Cet effort de la SDN a ouvert la voie à une approche multilatérale de la résolution des conflits fiscaux, dans un contexte où la mondialisation économique rendait cette problématique de plus en plus cruciale. Bien que les défis persistent, cette initiative historique a marqué un tournant décisif dans la construction d'un cadre fiscal international plus harmonisé et équitable et par la suite de donner naissance au premier projet de convention sur la double imposition en matière de revenu et qui prévoyait clairement l'imposition dans l'Etat de la source¹.

Sur cette lancée, la SDN entreprit de favoriser l'élimination de tous les obstacles aux échanges internationaux, en voyant dans le critère de « *l'établissement stable* » un outil qui participe à atteindre cette finalité. Ce critère qui fut édicté dans le premier modèle de convention contre la double imposition de 1928², dont le but est de rattacher à l'Etat « de l'activité source » ; les bénéfices dégagés par une entreprise étrangère lorsque ses activités, dépassent un certain seuil³. L'intérêt de cette méthode était d'empêcher les Etats d'imposer toutes les activités réalisées par des entreprises étrangères sur leurs territoires, alors même que ces entreprises étaient très faiblement implantées dans ces Etats⁴.

Un projet d'une conférence régionale fut élaboré, entre 1940-1946, par le Comité fiscal⁵ de la S.D.N à Mexico et à Londres. De ces travaux naîtra, en 1943, le modèle de Mexico qui fût élaboré pour les pays en développement et propose un changement important. Justement, il prévoyait que des bénéfices d'une entreprise étaient imposables dans un autre Etat dès que celle-ci réalisait des affaires ou exerçait une activité dans cette autre Etat, et à la condition que ses affaires ou cette activité ne se limitent pas à des transactions isolées ou occasionnelles⁶.

Selon le même projet l'imposition des bénéfices aura lieu désormais, dans l'Etat de la source de bénéfice. L'établissement stable à cette période était un exemple et non pas un critère

¹ Op., cit, B. GOUTHIERE, p. 233 et s.

² BESBAS Slim, « *Mémento de fiscalité internationale* », 2009, p. 31.

³ Rapport du comité fiscal de l'OCDE, projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, 1963, p.9.

⁴ *Ibidem*.

⁵ Le Comité des affaires fiscales, rassemble de hauts représentants des autorités fiscales des pays membres, est chargé du modèle de convention et d'autres questions de coopération internationale en matière fiscale. Son fonctionnement repose sur plusieurs groupes de travail et son secrétariat est assuré par le Centre de politique et d'administration fiscale. Les groupes de travail sont composés de représentants des pays membres. V. A. BRIAN J, « *Introduction aux conventions fiscales* », http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Fr.pdf, pp. 4-5.

⁶ Art. IV du modèle de convention de Mexico « *Si une entreprise ou une personne physique de l'un de des Etats contractants étant son activité à l'autre Etat, par des transactions isolées ou occasionnelles, sans posséder d'établissement stable dans cette autre Etat, les revenus tirés de cette activité ne seront imposables que dans le premier Etat* », Voir dans ce contexte J-P FAUCAULT, « Définition de l'établissement stable », *Juris-Classeur : impôts directs*, Fasc. 353-C (16-3-C), Volume1, 1993, p. 02.

d'imposition. Ensuite en 1946, le modèle de Londres a réintroduit la présence d'un établissement stable comme condition d'imposition au lieu de situation de celui-ci¹.

Il faut relever que les modèles de Mexico et de Londres ont apportés des innovations par rapport au modèle de la Société des Nations. Ils ont considéré qu'un chantier peut être désormais constitutif d'un établissement stable si sa durée est supérieure à 12 mois². L'établissement stable est devenu, à leurs sens, la condition indispensable pour qu'une entreprise puisse être assujettie à l'impôt sur le revenu dans un pays autre que celui de son « domicile fiscal »³. Ils se fondent également sur un deuxième critère, celui de la « productivité »⁴. Cela dit, « l'établissement doit avoir un caractère productif, c'est-à-dire contribue aux gains de l'entreprise »⁵. Il est en effet évident que, dans une entreprise commerciale bien administrée, chaque structure de l'entreprise contribue à la productivité de l'ensemble⁶.

Les commentaires⁷ desdits projets, prévoient également que les bénéfices réalisés ou exercés sur un territoire étranger seraient imposables à la seule condition que ses activités ne présentent pas un caractère préparatoire ou auxiliaire. Cela a été revu à Londres, ce modèle de Londres a été jugé en faveur des Etats développés, ce qui laissait la place à de nombreux débats.

Après la SDN, ce fut le tour de l'Organisation Européenne de Coopération Economique (OECE), fondée en 1948, qui s'est également engagée dans la recherche de dispositions permettant d'éliminer les doubles impositions internationales⁸. La notion d'établissement stable a été définie par un premier rapport émanant du comité fiscal ladite organisation créée en 1956⁹.

Les rapports de cette dernière ont inspiré les rédacteurs du projet de modèle de convention de 1963, fait sous l'égide de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE). Ce projet fut l'aboutissement de la recherche d'un modèle de convention fiscale bilatérale, il adopta les mêmes principes énoncés précédemment dans les modèles de la

¹Juris-Classseur : impôts directs, Fasc. 353-C (16-3-C), Volume1, op., cit., p.10.

²*Ibid.*, p.11.

³ Comité fiscal, Société des Nations, « *Modèles de convention fiscale de Londres et Mexico* », commentaires et texte, n° officiel : C. 88. M. 88. II. A, Genève, novembre 1946. P. C (5) 52, www.biblio-archiv.unog.ch

⁴*Ibidem.*

⁵*Ibid.*, (5) 53.

⁶ Commentaire sur l'article 5, paragraphe 3, du modèle de l'OCDE.

⁷*Ibidem.*

⁸http://www.cvce.eu/obj/le_plan_marshall_et_la_céation_de_l'OECE-fr.html

⁹*Ibidem.*

SDN. Ceci est une preuve de la continuité entre les travaux de la SDN et l'OCDE, même si cette dernière a apporté quelques compléments et innovations en la matière.

Il est à noter, que le modèle de l'OCDE a été publié pour la première fois sous forme de projet en 1963. Il a été révisé en 1977, puis à nouveau en 1992, date depuis laquelle il est publié sous forme de feuillets mobiles pour favoriser les mises à jour régulières¹. Depuis, il a été modifié au fil temps par les hauts représentants des autorités fiscales des pays membres, est changé du modèle de convention².

La rédaction du texte du projet a considérablement simplifié la notion « *d'agent dépendant* », sans toutefois en dénaturer le sens. Une définition générale de celui-ci a été élaborée. Il doit avoir reçu l'autorisation de sa société pour conclure des contrats dans le cadre de son activité habituelle³. Le concept d'établissement stable est donc primordial en droit conventionnel.

Les travaux de l'Organisation des Nations Unies sur le modèle de convention ont commencé en 1968, avec la création d'un Groupe spécial d'expert des conventions entre pays développés et pays en développement⁴. Ce groupe d'experts a élaboré un Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre lesdites pays, qui par la suite abouti à l'établissement du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développé et pays en développement en 1980⁵. Ce modèle a été révisé en 2011 puis à nouveau en 2014.

Le modèle de l'OCDE produit des normes, des programmes et des initiatives qui contribuent à orienter et à concrétiser les réformes à travers le monde. Le modèle de convention de l'OCDE compte 38 pays membres en (2021), et se répartissent sur l'ensemble du globe, de

¹ A. BRIAN J, « *Introduction aux conventions fiscales* », p. 4, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Fr.pdf.

²*Ibidem*.

³*Ibidem*.

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

⁵Modèle de conventions des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Nations Unies, p. VII, version 2011.

l'Amérique du Nord et du Sud à l'Europe et jusqu'à l'Asie-Pacifique, parmi les pays les plus industrialisés¹.

Les derniers pays à avoir rejoint l'OCDE se sont la Colombie en avril 2020 et le Costa Rica en mai 2021. L'OCDE travaille en étroite collaboration avec des partenaires clés. Parmi les plus grandes économies de la planète : l'Afrique du Sud, le Brésil, la Chine, l'Inde et l'Indonésie. Ils participent au quotidien aux travaux de l'OCDE, et apportent des points de vue essentiels et renforcent la pertinence des débats sur les politiques à mener².

De nos jours, le concept d'établissement stable se trouve à l'article 5 dans les modèles de conventions fiscales internationales élaborées sur la base du modèle de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (l'O.C.D.E) et celui de l'Organisation des Nations Unies (l'O.N.U). Ainsi que dans le droit interne de plusieurs pays.

Ce concept connaît toutefois des interprétations différentes, en fonction du droit interne de chaque Etat et la définition qui en est donnée diffère aussi d'une convention à l'autre. Il appartient donc aux Etats concernés d'adhérer ou non à la définition de l'établissement stable tel qu'énoncé soit par le modèle de convention l'OCDE, soit par le modèle de l'ONU, ou encore de la reformuler, complètement, selon les intérêts de chaque Etat.

L'annexion des modifications concernant la notion d'établissement stable dans les conventions bilatérales ou collectives met en évidence la problématique de son homogénéisation sur le plan de la définition³.

Cette problématique est le résultat des failles et des chevauchements existants entre les différents systèmes fiscaux des pays. Ce système fiscal qui a été développé il y a 100 ans par la Société des Nations, à qui vise à éliminer les doubles impositions, facilite paradoxalement aujourd'hui la double non-imposition⁴.

¹*Ibidem.*

²*Ibidem.*

³ J. LAMARQUE, O. NEGRIN, L. AYRAULT, « *Droit fiscal général* », 4^{ème} édition, LexisNexis, 2016, p. 39.

⁴ La double non-imposition est un concept fiscal qui se produit lorsqu'une personne ou une entreprise est exonérée de l'impôt sur le revenu dans deux juridictions différentes pour le même revenu ou la même transaction. Cela peut se produire en raison de la complexité des lois fiscales internationales et des conventions de double imposition entre différents pays. V. Guide sur la fiscalité internationale et la double non-imposition, <https://www.impots.gouv.fr/portail/particulier/questions/quels-sont-les-mecanismes-eviter-la-double-imposition-internationale>.

De ce fait l'OCDE a établi plusieurs rapports pour moderniser et élargir le contour du concept « d'établissement stable » afin que ce dernier puisse s'adapter aux nouvelles normes mondiales. La notion d'établissement stable, subit de ce fait, les bouleversements engendrés par la mondialisation de l'économie et est restée un sujet d'actualité.

L'initiative de l'OCDE avait pour objectif de lutter contre l'évasion, et la fraude fiscale internationale¹. Depuis 2000 à nos jours, ses travaux se sont évertués à mettre en adéquation le concept « d'établissement stable » avec le rythme soutenu des développements économiques et structurels d'une entreprise qui exerce ces activités à l'étranger².

Ayant une économie de libre-échange, l'Algérie connaît une importante implantation d'entreprises étrangères dont des filiales des grandes multinationales, qui activent dans plusieurs secteurs d'activité. La législation fiscale nationale s'est attelée à régir ces activités³, notamment celles des entreprises étrangères n'ayant pas d'installations professionnelles permanentes. On entend par là, les sociétés ou des entreprises individuelles qui exercent en Algérie à titre temporaire des activités de prestations de service dans le cadre de contrats signés avec des cocontractants algériens.

Pour sécuriser ces entreprises et éviter les problèmes de doubles impositions et pour lutter contre la fraude fiscale, l'Algérie a conclu à ce jour plus de trentaine de conventions bilatérale, permettant de rassurer les investisseurs et plus globalement, les opérateurs sur l'imposition des revenus dégagés par leurs activités exercées sur le territoire algérien⁴.

Cette démarche a incité de nombreuses entreprises étrangères à s'installer en Algérie et des entreprises nationales à investir à l'étranger. Sur ce, les entreprises étrangères qui exercent leurs activités dans le cadre des travaux immobiliers sont imposées selon le droit commun de deux taxes (TAP- IRG)⁵.

Faute d'une définition explicite de la notion d'établissement stable, le législateur algérien s'est simplement contenté de faire la distinction entre deux catégories d'implantations. L'implantation d'entreprises ayant une installation professionnelle permanente en Algérie, et

¹ J. SCHMIDT, J-M. CAMILLE, « *Présentation des conventions internationales* », Edition, Lamy fiscal, 2013, pp. 18-41.

² V. modèle de Convention de l'OCDE, version 2014.

³ V. Article 161 à 165 du Code des impôts directs et taxes assimilées (lois de finance 2012-2015).

⁴ www.mfdgi.gov.dz

⁵ Taxe sur l'activité professionnelle / Impôt sur le revenu global.

qui sont imposables en raison de leurs bénéfices imputables à des exploitations directes (le plus courant sous la forme d'établissements stables en présence d'une convention fiscale) ; et l'implantation d'entreprises n'ayant pas d'installation permanente en Algérie tel que prévu par l'article 156 CID¹, et qui sont imposables en raison de leurs sources de bénéfices algériens.

A cet égard, les bénéfices réalisés en Algérie sont les seuls bénéfices imposables en Algérie en vertu de l'article 137 CID, il importe peu qu'ils résultent d'une exploitation directe sous forme d'un établissement stable en présence d'une convention ; ou d'une exploitation indirecte sous la forme d'une filiale qui relève du droit du pays d'accueil.

Malgré l'importance que revêt la notion de l'établissement stable, le législateur algérien n'a pas jugé utile de la définir. Dans son texte de l'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA), il s'est simplement stipulé que « *l'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie* ». Cette lacune législative a permis à la direction des grandes entreprises d'esquisser dans une fiche spéciale², une définition générale et imprécise de cette notion. Par conséquent lorsqu'une société a plusieurs établissements dans plusieurs pays, il est très important de déterminer si les bénéfices dégagés par ces établissements seront passibles de l'impôt sur les sociétés en Algérie (le pays de résidence), ou au contraire elles doivent être assujetties à l'impôt dans les pays d'implantations (source de bénéfices). La question de savoir, comment et sur quel critère peut s'effectuer le partage de bénéfices, se pose avec acuité.

Ces critères qui permettent d'imposer les bénéfices provenant d'un établissement à l'étranger, trouvent leur origine dans la notion d'établissement stable ; ce qui nous incite à définir avec précision cette notion dans « le droit conventionnel algérien ».

De prime abord, il est nécessaire d'indiquer que pour qu'une société soit taxée en Algérie ; il faut qu'elle exerce, en vertu de l'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées, une activité industrielle ou commerciale sur le territoire algérien par l'intermédiaire d'un établissement stable³. L'absence de ce dernier ne signifie nullement le non-

¹ Code des impôts directs et taxes assimilées.

² Bulletin officiel des impôts français, Direction Générale des Impôts, commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, 14 B-3-03, N° 92 du 22 mai 2003, p.13.

³ Toutes les conventions signées par l'Algérie retiennent, à l'instar des deux Modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU, l'établissement stable comme critère de localisation des activités. Ainsi, une entreprise dont le siège social est à l'étranger ne relève de l'impôt algérien que si elle dispose d'un établissement stable sur le territoire algérien. Cité par YELLES CHAOUICHE Nassima, « *Le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises* », thèse de doctorat en droit public économique, université d'Oran 2-MOHAMED BEN AHMED, 2018, p. 16.

assujettissement aux impôts¹. En effet, eu égard au principe de territorialité qui traduit la souveraineté fiscale des Etats, les bénéfices des installations sont passibles à l'impôt si les opérations sont effectuées sur le territoire Algérien et que les bénéfices réalisés par ces installations (entités économiques ou commerciales) sont de source algérienne².

Vue l'importance pratique des dispositions des Modèles de convention (OCDE-ONU) en matière d'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune. L'implantation des entreprises étrangères en Algérie s'effectue, soit par la création d'une filiale, soit par l'intermédiaire d'une succursale ou de tout autre établissement qui a une installation fixe d'affaires dans laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité³. On voit clairement que l'Etat Algérien s'en est largement inspiré des modèles (OCDE-ONU) dans ses conventions bilatérales signées. La similitude entre ces conventions et les Modèles apparaît d'abord dans l'objet des conventions qui d'ailleurs est le même que celui prescrit par les deux Modèles, c'est-à-dire l'élimination des doubles impositions et lutte contre les problèmes de fraude et d'évasion fiscales internationales.

On se demande par ailleurs, si le droit algérien favorise le modèle de l'OCDE ou celui de l'ONU dans les conventions conclues avec les autres pays ?

Bien que les deux modèles (OCDE-ONU) comportent de très nombreuses dispositions communes et d'énormes ressemblances, ils comportent aussi des divergences. La principale différence entre les deux modèles tient au fait que le modèle de l'OCDE et contrairement au modèle de l'ONU se montre plus favorable aux pays en développement dans la mesure où il est estimé que les pays de la source de bénéfices, pays d'accueil de l'investissement (généralement le pays en développement) devrait conserver une grande partie des droits d'imposition par rapport au pays de la résidence de l'investisseur (pays développé)⁴.

Le recours aux modèles des conventions fiscales de l'OCDE et de l'ONU, ainsi qu'au droit conventionnel nous permettra certainement d'éclaircir les contours de la notion d'établissement stable. En pratique, ces modèles peuvent être considérés comme une quasi-

¹« ... Les bénéfices réalisés sous forme de sociétés provenant de l'exercice habituel d'une activité à caractère industriel, commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable ». Art. 137 du CIDTA.

² V. Art. 137 du code des impôts directs et taxes assimilées algérien.

³ La plupart des conventions bilatérales signées par l'Algérie retient cette définition ; En outre, on trouve qui ne se réfèrent pas toutes à la notion d'établissement stable, tel le cas par exemple pour la convention signée en 2008 entre l'Algérie et l'Iran qui se réfère à la notion d'« établissement permanent ».

⁴Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et de pays en développement, Op., cit. p. VII.

source du droit fiscal international, mais sans qu'ils ne soient contraignants pour les Etats, car ils ne sont ni *normatifs* ni *exécutoires* et, de ce fait, ils ne demeurent qu'un modèle¹.

Les entreprises étrangères sont habituellement attirées par les territoires qui reconnaissent facilement l'existence d'un établissement stable, or la définition de ce dernier manque de clarté, étant une notion difficilement identifiable tant elle revêt diverses formes : (un bureau, un chantier, usine...etc.).

En effet, lorsqu'une société transnationale s'implante dans différents pays par le biais d'établissements stables, l'intérêt pour le pays d'accueil est de réceptionner des capitaux étrangers et d'augmenter les recettes fiscales. C'est la raison pour laquelle les pays en voie de développement insistent pour définir l'établissement stable de la manière la plus large possible dans les conventions conclues avec les pays industrialisés². Par conséquent, la question est de savoir sur quel critère repose cet élargissement.

De même s'agissant d'une notion qui connaît actuellement une évolution significative, l'OCDE³, dans son projet sur le plan de l'érosion de la base d'imposition (BEPS)⁴ a diffusé un rapport final, qui porte sur des révisions et des mises à jour concernant l'établissement stable, afin de moderniser et d'élargir le seuil de détermination des bénéficiaires, et d'empêcher qu'une installation puisse échapper à ce statut.

Donc, afin de lutter contre les abus commis par les multinationales qui se traduisent par des mesures visant à éviter le statut d'établissement stable. L'on doit s'interroger par ailleurs sur la finalité du projet « BEPS », qui plaide en faveur d'un élargissement du statut de l'établissement stable à un maximum d'entités économiques et commerciales.

¹ Voir introduction au modèle ONU. Selon le Comité des experts de l'ONU, la raison d'être du modèle ONU est de « *faciliter la négociation, l'interprétation et l'application pratique des traités fiscaux en s'inspirant de ces dispositions* ». Dans le même sens, en reprend la citation du Professeur Philippe Malherbe, ces conventions modèles « *ne font qu'offrir une orientation initiale pour négocier une convention proprement dite* ». MALHERBE Philippe, « *Eléments de droit fiscal international* », Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 43.

² K. SID AHMED, « *Notion d'établissement stable : cas d'un domicile privé* », Revue Lamy fiscal, 2012, n°2699 et suivant d'un commentaire de l'arrêt du CE, 2 novembre 2011, n°312407.

³OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economiques.

⁴ L'expression BEPS se réfère à l'érosion de base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, en anglais « *Base erosion and profit shifting* » (BEPS), qui résultent des failles et des chevauchements existants entre différents systèmes fiscaux de pays qui sont utilisés par des entreprises multinationales afin de faire « disparaître » des bénéficiaires à des fins fiscales ou de déplacer artificiellement des bénéficiaires imposables vers des lieux où il y a peu ou pas d'activité économique et où la fiscalité est faible.

Dans la mesure où les dispositions fiscales concernant les établissements stables sont généralement contenues dans le système conventionnel d'un Etat, on notera que ces règles ne sont pas immédiatement applicables au système de la TVA¹ sauf l'IBS (Impôt sur les sociétés). Le code fiscal algérien a prévu plusieurs régimes fiscaux applicables aux entreprises étrangères. Ainsi énonce-t-il que les entreprises étrangères qui exercent leur activité dans le cadre des travaux immobiliers sont imposées selon le régime fiscal de droit commun (TVA-TAP-IBS ou IRG).

Notons que les sociétés ou les entreprises individuelles qui n'ont pas une installation permanente en Algérie et qui y'exercent une activité professionnelle à titre temporaire, ou des prestations de services dans le cadre de contrats signés avec des cocontractants algériens sont imposées selon leur cadre juridique à l'IBS pour les sociétés de capitaux et à l'IRG pour les sociétés de personnes et les entreprises individuelles².

De nombreuses questions ont été soulevées quant à la nature et de la forme de l'implantation des entités telles qu'elles sont définies. Diverses raisons justifient ces questions, en premier lieu le fait que la notion « d'implantation stable ou non stable, permanente ou non permanente » puisse prendre différentes formes comme il a été rappelé ; En second lieu le développement de nouvelles formes de transactions qui révèle une inadaptation de la notion « d'implantation », puisqu'il est question actuellement de l'évolution des pratiques commerciales internationales avec l'apparition et le développement des transactions électroniques³.

En effet, l'utilisation des réseaux de communication parmi lesquels « l'internet », considéré comme un nouveau mode de commerce pour les entreprises, a bouleversé la conception traditionnelle du commerce⁴. De nos jours, la fiscalisation des produits immatériels pose problème pour tous les pays, en l'occurrence les pays en voie de développement qui sont les premiers à en souffrir, car le transfert du savoir-faire technologique n'est pas accessible gratuitement.

¹ V. P. DONSIMONI, « *La notion de l'établissement stable au regard de la TVA* », *Petites affiches*, 22 novembre 1996, n° 141, p. 13.

² V. Art 161. A 165 du code des impôts directs et taxes assimilées : le taux d'imposition est fixé pour le calcul de l'IBS à 24% cet impôt de 24 % remplace la TAP la TVA et IBS ou IRG.

³ V. P. DONSIMONI, article précité.

⁴ Extrait du rapport sur le commerce électronique, remis le 7 janvier 1998 par F. LORENTZ au Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie.

La question qui s'est posée avec insistance à ce sujet est de savoir comment adapter les pratiques du commerce électronique aux règles traditionnelles existantes ? La spécificité du commerce électronique, incite-elle à créer de nouvelles règles fiscales ou bien suffit-il simplement d'adapter les règles existantes ?

Autrement dit, le droit interne des Etats répond aux nouveaux enjeux de « l'établissement stable », qui constitue un seuil de taxation des bénéficiaires d'une entreprise étrangère, dans une économie ouverte à la mondialisation ?

L'internet pose plusieurs problèmes d'interprétation délicats aux négociateurs des conventions fiscales. Le concept d'établissement stable est-il adapté pour couvrir les opérations effectuées par internet ou faut-il que les autorités fiscales entreprennent une réforme plus fondamentale ? Les règles d'imposition fiscale sont adaptées aux effets de l'immatérialisations des transactions ? Il faut s'interroger aussi si un serveur ou juste un programme peut constituer un établissement stable ?

En outre, le développement du commerce électronique et les bouleversements qu'il génère, ont soulevé de nouvelles questions et redonnent une importance particulière à la notion d'identification de l'établissement stable, beaucoup plus dans la pratique que dans l'aspect théorique dans la quête de trouver des solutions réelles, adaptées aux différentes évolutions sur le plan juridique, technologique et économique¹.

Actuellement, la spécificité de l'existence d'un établissement stable repose sur la présence de moyens matériels et humains établis sur place avec un certain degré de permanence, d'ailleurs la définition retenue par le modèle de convention de l'OCDE dans son article 5 est celle qui consiste à considérer l'établissement stable une installation fixe d'affaires².

Il est aujourd'hui possible d'être fortement impliqué dans la vie économique d'un autre Etat, par exemple : en réalisant des transactions électroniques avec des clients situés dans ce pays, sans y avoir de présence imposable (la présence physique de l'établissement stable ou

¹ H. BITAN, « *Le site de commerce électronique : approche technique et juridique* », Gazette du Palais, 18 avril 2000, n°109, p. 17.

² Commentaires sur l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE version 2014.

l'existence d'un agent représentant) ; ce qui rend difficile l'accomplissement d'une activité rattachable à un territoire donné¹.

D'autre part, le cas de sociétés transnationales qui ont plusieurs établissements stables dans différents pays, ce que l'on nomme communément « *la mondialisation des transnationale* », incite à rechercher comment s'effectue un partage équitable de bénéfices entre le pays de source et le pays de résidence ; et de s'interroger sur les prix de transferts qu'y découlent.

Notons par ailleurs, que le projet d'uniformisation des normes financières et comptables internationales a été mis au point dans le but de maîtriser les flux de capitaux, et de concrétiser l'effet de transparence des états financiers produits aussi bien par les Etats, que par les sociétés et entreprises à l'échelle mondiale. Il est clair que ce même projet s'est fixé comme objectif majeur, la lutte contre les pratiques corruptives et le blanchiment de capitaux en rapport avec l'évasion fiscale et la criminalité financière.

La notion d'établissement stable fait partie de celles qui ont le plus évolué au fil du temps². Un sujet d'actualité, qui ne cesse d'évoluer depuis le bouleversement subi par la mondialisation de l'économie. Les commentaires relatifs au modèle publiés par l'OCDE sont régulièrement mis à jour de manière à prendre en compte l'évolution dans la façon d'exercer une activité commerciale dans un contexte transfrontalier.

La problématique persiste surtout par rapport aux pays en voie de développement qui subissent des effets néfastes de la mondialisation, qui prône une économie ouverte avec des transferts de capitaux difficilement maîtrisables. L'économie algérienne qui est en quête de développement durable, n'échappe pas elle aussi à cette problématique.

Avec la diminution des recettes pétrolières, l'Etat algérien est dans l'obligation de parfaire les règles fiscales pour parer aux éventualités de fraude et d'évasion fiscale, aussi bien pour ce qui concerne les entités nationales, que les sociétés et entreprises étrangères exerçant dans le pays.

¹ H. BITAN, article précité, p. 18.

²RANSY Renaud, « *La notion d'établissement stable : impacte de la nouvelle définition envisagée par l'action 7 du plan BEPS et application à la nouvelle économie numérique* », travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15ects), Master de spécialisation en Droit fiscal, année académique, 2017-2018, p. 11.

Sans le vouloir les effets néfastes de la mondialisation favorisent la fraude et l'évasion fiscales, en facilitant aux entités transnationales la réalisation des opérations à la fois matériels et immatériels et a permis à ces derniers d'échapper au paiement de la totalité ou d'une partie de l'impôt dû en profitant, soit du vide juridique, ou en exploitant d'autres formes de détournement légal¹.

L'OCDE dans son projet BEPS², a publié un rapport qui porte sur des révisions de l'action 7³ qui contient des mises à jour à la notion de l'établissement stable. L'objectif de ce rapport est de formuler une approche globale et uniforme du cadre fiscal, afin d'empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable. A ce stade, on peut s'interroger sur les nouvelles stratégies rapportées par l'action 7 du projet BEPS, et dans quelle mesure elles peuvent conduire à moderniser le concept d'établissement stable ?

En effet, la définition de l'établissement stable qui réside sous l'article 5 du modèle de l'OCDE et de l'ONU, doit être lue en combinaison avec l'article 7 qui traite de la répartition du pouvoir d'imposition des bénéfices d'une entreprise. L'objectif de l'article 7 est de permettre la détermination des bénéfices attribuables à une entreprise exerçant son activité par l'intermédiaire d'établissement stable sur le territoire de l'autre État contractant⁴. Selon nous, l'importance de la notion d'établissement stable apparaît dans l'extrait des commentaires sur le paragraphe 1 du même article du modèle de convention de l'OCDE, et afin de bien comprendre la situation on va l'exposer ci-dessous :

« Lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce une activité industrielle ou commerciales dans l'autre Etat contractant, les autorités de second Etat doivent se

¹ OBERSON Xavier, « *Précis de droit fiscal international* », 4^{ème}, Stämpfli SA Berne, 2014, p. 22. On cite par exemple le cas d'optimisation fiscale ou évitement fiscal est l'utilisation de moyens légaux afin de réduire le montant de l'imposition.

² L'expression BEPS se réfère à l'érosion de base d'imposition et le transfert de bénéfices, en anglais « *base erosion and profit shifting* » (BEPS), qui résultent des failles et des chevauchements existants entre différents systèmes fiscaux de pays qui sont utilisés par des entreprises multinationales, afin de faire « disparaître » des bénéfices à des fins fiscales ou de déplacer artificiellement des bénéfices imposables vers des lieux où il y a peu ou pas d'activité économique, mais où la fiscalité est faible.

³ L'action 7 est une action parmi les 15 actions du projet BEPS appelle à une révision de la définition d'établissement stable, afin d'empêcher le recours à certaines stratégies d'évasion fiscale qui sont actuellement utilisées pour contourner la définition existence d'établissement stable. Son but de moderniser et d'élargir le seuil de détermination de bénéfices, et par voie de conséquence, d'empêcher qu'une installation puisse échapper artificiellement à ce statut par des mesures visant les commissionnaires mandataires, ou par la fragmentation artificielle d'une activité qui peut constituer un établissement stable entre des entités multiples, afin de pouvoir prétendre à l'exception au statut d'établissement stable prévus en cas d'activités de caractères préparatoire ou auxiliaires.

⁴ HOOR Olivier, « *Les Modèle OCDE de convention fiscale* », Luxembourg, édition, Legitech, 2011, p. 112.

poser deux questions avant d'imposer les bénéfices de l'entreprise : tout d'abord, l'entreprise a-t-elle dans leur pays un établissement stable ? Dans l'affirmative quels sont éventuellement les bénéfices sur lesquels cet établissement stable doit être imposé ? Ce sont les règles à appliquer pour répondre à cette question qui constituent l'objet de l'article 7...Les règles permettant de calculer les bénéfices réalisés par une entreprise d'un Etat contractant qui effectue des opérations commerciales avec une entreprise de l'autre Etat contractant, lorsque les deux entreprises appartiennent au même groupe d'entreprises ou sont en fait sous le même contrôle, sont contenues dans l'articles 9 du modèle de convention fiscales de l'OCDE ».

Sur cette question, il existe des divergences substantielles entre le modèle de l'OCDE et le modèle de l'ONU en ce qui concerne les méthodes d'attributions de bénéfices aux établissements stables. Selon l'OCDE, plusieurs différences considérables persistent dans les législations internes des pays membres concernant l'imposition des établissements stables. Car il n'existe pas de consensus parmi ces au sujet de l'interprétation correcte de l'article 7¹. Cette absence d'interprétation commune et d'application cohérente de l'article 7 peut conduire à une double imposition ou à une imposition insuffisante.

Après nous être questionné sur l'interprétation du concept d'établissement stable, Les règles actuelles mises au point par les instances internationales (OCDE-ONU) encadrant le concept (d'établissement Stable) sur le plan fiscal permettent-elles de s'adapter aux contextes de l'économie mondiale. Faut-il nécessairement entreprendre une réforme plus fondamentale et créer de nouvelles règles d'imposition ? Ou bien, suffit-il de s'adapter aux règles d'imposition existantes et plaider en faveur d'un élargissement du statut d'établissement stable.

La problématique évoquée sera abordée en deux parties. La première partie sera consacrée à **l'évolution de la notion de l'établissement stable**, à savoir l'identification conventionnelle de la notion d'établissement stable (Titre I), en vue de qualifier les critères qui peuvent qualifier les critères qui peuvent caractériser un établissement stable dans les modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU (chapitre 1) ; et de mettre en évidence la particularité de l'incidence de cette notion dans le modèle de convention de l'ONU (chapitre 2).

¹OCDE, « Rapport de référence sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables- Partie I : considérations générales », 2004.

En (Titre II), il convient d'analyser **l'adaptabilité de la notion d'établissement stable aux exigences de l'économie mondiale**, Cela veut dire faire face à des entreprises multinationales, et surtout à l'économie numérique. En premier temps, on va étudier de l'établissement stable un statut éludé par les multinationales et l'impact de l'instrument multilatéral (chapitre 1). En deuxième temps, on se lancera afin de justifier l'adaptation du concept d'établissement stable face aux évolutions technologiques (chapitre 2).

La seconde partie, sera consacrée au concept de « **l'établissements stables** » **comme un instrument d'attribution du pouvoir d'imposition des bénéfices des entreprises étrangères** implantées sur le territoire interne des Etats, à savoir le critère de rattachement des bénéfices aux établissements stables (Titre I), le principe de la force d'attraction (chapitre 1), et le principe de rattachement effectif (chapitre 2).

En dernier lieu (Titre II), cette étude se bornera à l'analyser de la répartition équilibrée du droit d'imposition, on citera notamment les prix de transferts évoqués dans le rapport établi par l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition, et le transfert de bénéfices dans le plan d'action BEPS, ainsi la portée économique et juridique de nouveau projet de l'instrument multilatéral (IM). En fin des propositions de solutions seront émises, par des différents organismes à propos des règles d'imposition afin d'améliorer l'unification, ainsi que la modernisation des règles servant de « seuil d'imposition » s'agissant des bénéfices produits par les sociétés et les établissements sous dénomination stable ou instable.

PREMIERE PARTIE

L'EVOLUTION DE LA NOTION DE L'ETABLISSEMENT STABLE

La notion d'établissement stable est une notion fondamentale en matière de fiscalité internationale. Cependant la définition de ce dernier peut varier entre celle des différents états, de la définition présente dans les conventions fiscales internationale. L'établissement stable se retrouve aujourd'hui à l'article 5 du modèle de l'OCDE et celui de l'ONU. Les commentaires qui y sont relatifs sont régulièrement modifiés, et signe des débats autour de l'évolution de cette notion notamment au regard de la révolution numérique.

Cette évolution n'est pas figée. Aujourd'hui, l'interprétation de la notion d'établissement stable soulève quelques difficultés et ambiguïtés, d'une part en raison du fait que la notion puisse prendre différentes formes et qu'elle est appréhendée différemment en droit conventionnel et en droit interne. D'autre part, cette notion se trouve confrontée aux questions soulevées par le développement du commerce électronique.

Donc il est nécessaire de préciser la notion d'établissement stable dans les conventions fiscales internationales, et étudier en premier lieu l'identification de l'établissement stable en droit conventionnel de l'OCDE et l'ONU (TITRE I). On penchera en deuxième lieu sur l'adaptabilité de la notion d'établissement stable face aux exigences de l'économie mondiale (TITRE II).

TITRE I

L'IDENTIFICATION DE L'ETABLISSEMENT STABLE EN DROIT CONVENTIONNEL L'OCDE ET L'ONU

Les relations fiscales entre les Etats sont à l'heure actuelle essentiellement pensées à travers les conventions fiscales internationales¹. Ces dernières se sont des traités² bilatéraux ayant pour objectif principales l'élimination des doubles impositions internationales et lutter

¹T. Lambert, « *Quelle fiscalité pour les projets planétaire ?* », in *Mondialisation et fiscalité : La globalisation fiscales*, édition, l'Harmattan, Paris, 2006.

² Les traits sont des accords conclus entre nations souveraines. L'article 2 de la convention de Vienne sur le droit des traités, qui s'applique à tous les traités, dispose : l'expression « traité » s'entend d'un accord international conclu par écrit entre Etats et régi par le droit international. V. *Convention de Vienne sur le droit des traités*, Vienne, 23 mai 1969. V. aussi, A. BRIAN J, « *Introduction aux conventions fiscales* », p. 1, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Fr.pdf.

contre la fraude et l'évasion fiscale internationale¹. Les conventions fiscales internationales représentent un aspect important des règles fiscales des nombreux pays, sont également les instruments privilégiés pour la mise en œuvre du « droit fiscal international »². Cette dernière repose sur un certain nombre de concepts, notamment : la territorialité, la domiciliation, l'établissement stable, l'Etat de résidence et l'Etat de la source.

Les conventions de non double imposition et la lutte contre l'évasion fiscale actuelle sont toutes basées sur deux modèles, le modèle de l'OCDE et le modèle de l'ONU. Le modèle de l'OCDE est le principal modèle destiné aux pays développés. Par ailleurs le modèle de l'ONU, est un modèle conçu pour les pays en développement, qui avantage les prélèvements au pays de la source des revenus en application des taux plus élevé. Toutefois les travaux sur l'élaboration d'un modèle de traité qui soit acceptable par tous ont été d'abord repris par l'OCDE, et quelques années plus tard, par l'ONU³.

Dans ce Titre on évoquera l'identification du concept d'établissement stable dans les deux grands modèles de conventions fiscales internationales : celui de l'ONU et celui de l'OCDE. Nous tenterons d'examiner l'objet de ces modèles des conventions fiscales tout en mettant l'accent sur la notion unique de *l'établissement stable* et son qualification, mise en œuvre par les instances fiscales du modèle de l'OCDE et celui de l'ONU (chapitre1).

Les pays développés s'inspirent généralement de l'approche de l'OCDE, le modèle de convention de l'OCDE favorise les pays exportateurs de capitaux par rapport aux pays importateurs de capitaux. En revanche, il n'est pas forcément adapté pour les pays importateurs nets de capitaux. C'est la raison pour laquelle les pays en développement ont mis au point leurs propres modèles de convention sous les auspices de l'Organisation des Nation Unies.

Toutefois, le nombre de celles conclues avec des pays en développement comporte à l'inverse une définition large de l'établissement stable, que l'on retrouve également dans le modèle de l'ONU. Nous évoquerons également dans le même titre les efforts déployés par les autorités fiscales des pays en développement à l'incidence du modèle de l'OCDE et de l'ONU sur les conventions fiscales bilatérales et le droit interne en matière d'établissement stable (chapitre 2). Cette étude nous permettrons d'analyser et de comparer les modèles de

¹*Ibidem.*

²NAJI Sida, « *Les conventions fiscales internationales : Quel intérêt pour les pays en voie de développement ?* », Revue Marocaine de recherche en management et marketing N°9-10, janvier-décembre 2014.

³A. BRIAN J, op., cit, p. 6.

conventions fiscales OCDE et ONU auxquels se réfèrent la plupart des traités bilatéraux conclus entre les Etats en matière d'établissement stable.

CHAPITRE I : LA QUALIFICATION D'ETABLISSEMENT STABLE DANS LES MODELES DE CONVENTION DE L'OCDE ET DE L'ONU

La définition de l'établissement stable est celles qui figurent dans les conventions fiscales bilatérales, l'une des plus élaborées. Grâce aux travaux de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique elle est aujourd'hui largement uniforme. En matière d'impôts sur le revenu et la fortune (Modèle OCDE art. 5) comme de droits de succession et de donation (Modèle OCDE 1982, art. 6). Les modèles de l'OCDE retiennent de la notion une acception relativement restrictive, plus étroite en tout cas que celle que retiennent en général les États pour les concepts correspondants de leur droit interne¹.

Cette conception restrictive de la notion d'établissement stable, s'explique aussi par le souci de limiter le nombre des cas dans lesquels l'existence d'un établissement stable sera reconnue dans la pratique et, par voie de conséquence, d'éviter l'imposition d'une entreprise d'un Etat dans un autre Etat². De plus, les difficultés que pose la ventilation des résultats entre les différents centres d'imposition (siège et établissements) d'une même entreprise ; ce à quoi le commerce et l'investissement internationaux ne peuvent que gagner.

L'article 5, paragraphe 1, du modèle de l'OCDE dispose : « *le terme « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'activité d'une entreprise est exercée en tout ou en partie* ».

Suivant la logique du modèle de convention de l'OCDE, nous envisagerons successivement l'hypothèse de l'installation fixe d'affaire constitutive d'un établissement stable (Section 1) ; puis celle de l'agent dépendant constitutif d'un établissement stable (section2).

SECTION 1 : L'INSTALLATION FIXE D'AFFAIRE CONSTITUTIVE D'UN ETABLISSEMENT STABLE

L'établissement stable est défini dans le modèle de convention de l'OCDE par son article 5. Il ressort clairement de ce texte que l'expression « *établissement stable* » représente une

¹P. FABRO, « *Etablissement stable : un regain d'actualité* », Bull. Fisc. 6/2010. 517 s.

²*Ibidem*.

définition générale, qui dégage des caractéristiques essentielles d'un tel établissement ; c'est-à-dire un « *situ* » distinct, « *une installation fixe d'affaires* ». Aux termes du paragraphe 1 de l'article 5, l'expression de « l'établissement stable » désigne « *une installation fixe d'affaire par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité* ». Cette définition comporte donc les critères suivants qui seront détaillés par la suite¹ :

-l'existence d'une « *installation d'affaires* », qu'elle soit établie dans « *les locaux* » ou dans certains cas, qu'elle soit représentée par : « *des machines ou de l'outillage* » ;

-cette installation d'affaires doit être « *fixe* », elle doit être de ce fait, 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 (les catégories de personnels) exercent les activités dans l'Etat où est située l'installation fixe.

Les commentaires donnés par le modèle de convention de l'OCDE concernant la définition l'article 5, paragraphe 1, permettent de mettre en lumière plusieurs critères de l'installation fixe d'affaires. Il faut en principe l'existence d'une installation d'affaires à disposition de l'entreprise (sous-section1), qui soit fixe et par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce tout ou partie de son activité (sous-section 2).

SOUS-SECTION 1 : L'INSTALLATION D'AFFAIRES A DISPOSITION DE L'ENTREPRISE

De nombreuses installations sont constitutives d'établissements stables, chacune des conventions les énumèrent dans une liste non limitative (§1), à cette liste s'ajoutent les chantiers de construction auxquels une attention toute particulière doit être apportée, quant à l'appréciation de la durée de leur installation qui varient en fonction des pays dans lesquels ils sont installés (§2).

§1. LES INSTALLATIONS NON LIMITATIVES

Si l'élément de base nécessaire à l'existence d'un établissement stable est une installation, celle-ci doit être à la disposition de l'entreprise (A), par souci d'apporter

¹V. Article 5-1 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, version 2014.

des éclaircissements l'article 5§2 des conventions établi une liste non limitative d'installation pouvant être qualifiées d'établissement stable (B).

A) L'INSTALLATION A DISPOSITION DE L'ENTREPRISE

L'établissement stable doit être constitué par l'existence d'une installation d'affaires, qui pourrait être constituée de locaux ou, dans certains cas, de machines ou de l'outillage utilisé pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'il serve ou non exclusivement à cette fin¹. Il peut même y avoir une installation d'affaires lorsqu'aucun local n'est disponible ni nécessaire pour l'exercice des activités de l'entreprise, et que celle-ci dispose simplement d'un certain emplacement². Il importe peu que l'entreprise soit ou non propriétaire ou locataire du local, du matériel ou de l'installation ou qu'elle l'acquière d'une autre manière pour être mise à sa disposition³.

Ainsi, l'installation d'affaires peut être un bien meuble ou immeuble ou un ensemble de biens meubles et immeubles, ou simplement une place sur un marché. Présentant un aménagement lui permettant d'être utilisé exclusivement ou non pour l'exercice des activités de l'entreprise⁴.

En outre, l'installation d'affaires peut aussi se trouver, dans un certain emplacement, utilisé de manière permanente, dans un dépôt de douane ; ou dans les locaux d'une autre entreprise. Cela peut être le cas, par exemple, lorsque l'entreprise étrangère dispose en permanence de certains locaux ou d'une partie des locaux appartenant à l'autre entreprise⁵.

Le simple fait que l'entreprise ait à sa disposition un certain emplacement servant à ses activités d'entreprise suffirait pour constituer une installation d'affaires, de sorte que l'entreprise n'a pas l'obligation de détenir un droit juridique formel sur cette installation⁶. Ainsi,

¹ Commentaire sur l'art.5, par.1-4, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, l'OCDE (version en ligne 2014). P. 101.

²Op., cit, P. FABRO.

³V. Commentaire sur l'art.5, par.1-2, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, l'OCDE (version 2014).

⁴ A. CARDI, "Proposed Changed to the OCDE commentary on article 5: Part I-The physical PE notion", *European Taxation*, 2003, volume 43, n° 1, January, p. 8.

⁵Commentaire sur l'art.5 (parag-1-4), Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, l'OCDE (version 2014). P. 101.

⁶*Idem*, Paragraphe 1 aliéna 4-1, article 5.

par exemple, il pourrait y avoir un établissement stable même lorsqu'une entreprise occupe illégalement un certain emplacement dans lequel elle exerce son activité¹.

En plus, si l'existence d'un droit juridique formel² utilise un emplacement particulier n'est pas indispensable pour que cet emplacement constitue un établissement stable, la simple présence d'une entreprise dans un emplacement particulier ne signifie pas nécessairement que cet emplacement soit à la disposition de l'entreprise³. Ces principes sont illustrés par de nombreux exemples qui figurent dans la convention modèle de l'OCDE, le paragraphe 4 de l'article 5, dont on ne citera que deux exemples afin de mieux comprendre et de cerner les situations, dans lesquelles les représentants d'une entreprise sont présents dans des locaux d'une autre entreprise.

Le premier exemple : « est celui d'un employé d'une société qui, durant une longue période, est autorisé à utiliser un bureau au siège d'une autre société (par exemple, une filiale récemment acquise) afin de veiller à ce que la seconde société respecte ses obligations aux termes de contrats conclus avec la première. Dans ce cas, l'employé exerce des activités liées à l'activité de la première société, et le bureau mis à sa disposition au siège de la deuxième société constitue un **établissement stable** de son employeur. Parce que le bureau est à sa disposition pendant une période assez longue pour constituer une « installation fixe d'affaires » (voir les paragraphes 6 à 6.3), et que les activités exercées à cet endroit ne soient pas limitées aux activités décrites au paragraphe 4 de l'article 5 »⁴.

Le deuxième exemple : « est celui d'une entreprise de transports routiers qui, pendant plusieurs années, utilise quotidiennement des « docks de livraison à l'entrepôt » d'un client afin de livrer des produits achetés par ce client. Dans ce cas, la présence à cet endroit de l'entreprise de transports routiers est si limitée que cet emplacement ne saurait être considéré comme étant à sa disposition de façon à constituer un établissement stable de cette entreprise »⁵.

Les précédents exemples contenus dans les commentaires de l'OCDE qui se bornent à interpréter l'installation d'affaires, illustre et précise la différence entre la présence d'une

¹*Ibidem*.

²V. Question de fiscalité Internationale, Rapport de 2002 relatifs au Modèle de convention de l'OCDE, p. 84.

³CE, 29 juin 1981, Dr. fisc. 1982. 1986, concl. Schricke, assimilation d'une plateforme de forage à un chantier de construction. À l'inverse, si une installation du type de celles qui sont énumérées doit a priori être considérée comme un établissement stable, la présomption n'est pas irréfragable ; il convient de vérifier que cette installation répond bien aux différents critères de l'établissement stable.

⁴ V. Commentaires sur l'art.5, par.1-4.3, *Op, cit.*, p. 101.

⁵*Idem*, (parag1-4.4), p. 102.

entreprise à un emplacement et la mise à sa disposition de ce lieu¹. L'installation à disposition de l'entreprise doit être une de celles mentionnées dans la liste non limitative édictée par le modèle de convention de l'OCDE.

B) LA LISTE NON LIMITATIVE D'INSTALLATION

La plupart des modèles de conventions fiscales bilatérales donnent une liste d'exemples d'établissements stables. Cette liste n'est pas limitative. Autrement dit, ce n'est pas parce qu'un type d'installation n'est pas mentionné qu'il ne s'agit pas d'un établissement stable². Inversement, une installation figurant aux nombres des exemples donnés par une convention fiscale ne constitue pas un établissement stable que si elle répond à la définition générale. Par exemple, si une installation figurant sur la liste (une succursale, ou un bureau...) ne fait pas d'affaires ou ne sert pas à l'exercice de l'activité de l'entreprise, cette dernière n'est pas constitutive d'un établissement stable³. Cela ressort clairement des commentaires de l'OCDE aux termes desquels « *on suppose que l'Etat contractant interprète les termes énumérés...de telle sorte que ses installations d'affaires ne constituent un établissement stable que si elles répondent aux conditions stipulées au paragraphe 1 qui définissent la notion de « l'établissement stable ».* (C (5) n°12).

1- Les installations constitutives d'un établissement stable

a) UN SIEGE DE DIRECTION

Un siège de direction est le centre réel et effectif de la vie juridique d'une société⁴. Il est comme « *le lieu où se prennent les décisions et où se tient l'assemblée générale* »⁵. Il ne s'agit pas « du » siège de direction de l'entreprise, mais « d'un » siège de direction, c'est-à-dire d'un lieu où une entreprise prend certaines décisions⁶.

¹ V. Commentaire, n° 42, du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version 2014. p. 88.

² Ce principe a été confirmé par un arrêt du conseil d'Etat Français. Selon lequel « *l'énumération énoncée par la convention n'étant pas limitative, le champ de cet article s'entend à toute établissement d'une nature et d'une consistance semblables à celle des exemples énumérés* » ; (CE 29 juin 1981 n°16095, 8^e et 9^e s. –s. : RJF 10/81 n°857 à propos d'opérations de forage à l'air, regardées comme constitutives d'un établissement stable au même titre que des chantiers de construction, de montage ou d'extraction).

³B. GOUTHIERE, « *Les impôts dans les affaires internationales* », 9^{ème} édition, Francis Lefebvre, Paris, 2012, p. 271.

⁴ J.-P. FOUCAULT, « Définition de l'établissement stable », ouvrage précité, p. 6.

⁵ V. MAGNIER, « *Droit des sociétés* », 4^{ème} édition, Dalloz, 2009, p. 75.

⁶ B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 271.

Autrement dit, la notion de siège de direction est utilisée dans le droit interne et les conventions fiscales pour délimiter l'exercice des droits de souveraineté d'un Etat¹. Ainsi selon l'article 50 du code civil algérien « *Les sociétés dont le siège social se trouve à l'étranger et qui exercent en Algérie, sont réputées au regard de la loi interne, avoir leur siège en Algérie* »².

Certaines conventions ne mentionnent pas le siège de direction, tel que la convention franco-Algérienne de 1982, et contrairement à celle 1992 et de 2002 utilisait le terme de « *siège d'exploitation* », ce qui soulève un problème de qualification du siège de direction, est ce qu'on doit le considérer comme établissement stable dans la mesure où il n'est pas visé ? Il convient, selon le professeur FOUCAULT Jean-Paul, de se référer à la définition générale de l'établissement stable et voir si les critères généraux sont remplis ou pas³.

Il est à préciser que la notion de siège de direction a été mentionnée dans le modèle de la convention de l'OCDE séparément, car ce n'est pas nécessairement un « bureau ». Toutefois, si la législation des deux Etats contractants ne désigne pas la notion de « siège de direction » de celle de « bureau », l'expression de « siège de direction » peut être omise dans leur convention bilatérale⁴.

De plus, le modèle de convention de l'OCDE dans son article 4 en définissant le terme « *résidence* », prévoit que dans le cas où une personne morale est résidente dans deux Etats différents, elle sera considérée comme étant un résident de l'Etat où est établi son « *siège de direction effective* », par conséquent l'imposition des bénéficiaires revient à l'Etat où est implanté le siège réel de direction.

Cependant, il ne faut pas confondre le siège de direction effectif avec « le siège social », ni avec « le centre d'exploitation ». Ayant un rôle juridique, le centre d'exploitation se distingue du fait qu'il interpelle l'élément matériel, technique et

¹La notion figure habituellement dans l'énumération conventionnelle des installations fixes d'affaires constitutives d'établissement stable. Le Conseil d'Etat la définit comme le lieu où des personnes exerçant les fonctions les plus élevées prennent des décisions stratégiques qui déterminant la conduite des affaires de l'entreprise dans son ensemble, le lieu où se tiennent les conseils d'administration ne constituant à cet égard qu'un indice parmi d'autres (CE 7 mars 2016, req. n°371435, Cie international des wagons-lits, Dr. fisc. 46/2016, comm. 591. Brztonneau et note Meier, Torlet et Tailfer. – LE MENTEC, une décision insatisfaisante, De. Fisc. 20/2016, act. 279).

² Article 50§ 4 du Code civil algérien, ordonnance n°57-58 ordonnance n° 75-58 du 20 Ramadhan 1395 correspondant au 26 septembre 1975 portant code civil, modifiée et complétée, J.O.R.A. n°78 du 30 septembre 1975.

³ J.-P. FOUCAULT, *op. cit.*, p. 6.

⁴ V. Commentaires sur l'art.5 par. 2-13, Modèle de convention fiscale de l'OCDE, *op. cit.*, p. 107.

économique, c'est le lieu où la société exerce matériellement les opérations industrielles et commerciales entrant dans son objet, par exemple le lieu où est établie son usine¹.

Quant au siège social, il est présumé être « *le siège statutaire* » ou « *le siège d'immatriculation* ». Même s'il figure dans les statuts et mentionné au registre de commerce, le siège social ne correspond pas forcément au principal établissement stable car il peut avoir un caractère fictif ou se résumer à une simple adresse².

On constate aussi que la localisation du siège social réel a une importance particulière et des conséquences très importantes, surtout qu'elle permet de déterminer l'endroit où doivent être appliquées les formalités d'immatriculation et de publicité. Elle sert aussi à identifier la loi applicable. Ainsi, selon l'article 547 paragraphe 2 du code de commerce, révèle que toutes les sociétés qui exercent une activité en territoire Algérien seront soumises à la loi algérienne³. Ensuite, à contrario de ce qu'il a été dit, les sociétés dont le siège social se trouve à l'étranger et qui exercent en Algérie, sont réputées au regard de la loi interne, avoir leur siège en Algérie⁴.

On relève néanmoins une intéressante décision de la cour administrative d'appel de Versailles, à propos d'une société belge qui a été considérée comme disposant d'un siège de direction au sein de sa société mère française au titre d'une activité de « holding ». La Cour juge que l'activité de holding de la société belge doit être observée comme ayant été transférée à Paris, dans le prolongement de sa prise de contrôle par la société Accor. La société belge dans ce cas avait exploité, dans le cadre de ses activités de holding, une entreprise en France de l'article 209, 1 du CGI. En disposant, pour cette activité, d'un siège de direction au sens de l'article 4.4 de la convention fiscale Franco-belge et donc d'un établissement stable au sens de l'article 4.3 de la même convention, justifiant l'imposition en France des bénéfices réalisés par la société Belge⁵.

¹ D. GIBIRILA, « *Droit des sociétés* », 4^{ème} édition, Dalloz, 2009, p. 63.

² *Ibid*, p. 63.

³ Art 547§2 code de commerce algérien correspondant à l'art. 1837 al. 1 Code civil français, qui dispose que : « *Toute société dont le siège est situé sur le territoire français est soumise aux dispositions de la loi française* ».

⁴ Art 50 Code civil algérien.

⁵ CAA, Versailles 15 mars 2011 n° 09VE00366, 3^e ch., Sté Compagnie Internationale des Wagons-Lits et du Tourisme, inédit à la RJF et au Droit Fiscal à notre connaissance. Cité par, B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 272.

b) UNE SUCCURSALE :

La notion de succursale n'étant pas définie par les conventions fiscales. Il convient donc de se reporter au droit interne des Etats et de s'assurer si telle ou telle installation présente les caractéristiques de l'établissement stable à savoir : l'installation matérielle, la permanence, l'autonomie et l'exercice d'une activité¹.

En terme juridique, la succursale est une entreprise commerciale qui dépend directement d'une entreprise principale. En général, on y exerce une activité identique ou équivalente à celle pratiquée dans l'entreprise principale². Cependant, la succursale possède une certaine indépendance économique et professionnelle.

Autrement dit, la succursale qualifiant un établissement faisant partie d'un groupe et disposant d'une certaine autonomie de gestion et de direction sans toutefois disposer de la personnalité juridique. Les activités menées au sein de la succursale sont établies au nom et pour le compte de la société mère à laquelle la succursale est rattachée. Ne disposant pas de personnalité juridique, la succursale ne doit pas être confondue avec une filiale.

Mais il est à noter que les termes caractérisant un établissement stable vont au-delà de ceux de la succursale. Car en général on peut caractériser chaque succursale comme étant un établissement stable, alors que l'inverse ce n'est pas forcément possible.

Il est à noter que la question de l'autonomie est assez délicate en pratique ; elle se manifeste normalement par l'existence d'un personnel propre, recruté et rémunéré localement, de service propre, (commerciaux, financiers, techniques), et d'une comptabilité distincte de celle du siège³. Ensuite il a été précisé qu'une installation qui ne servirait qu'à remplir des fonctions d'exécution et dont le responsable n'aurait pas de pouvoir de recrutement, de gestion du personnel, ni de gestion financière ou comptable, ne devrait pas être considérée comme un établissement stable⁴.

A titre d'exemple, le Conseil d'Etat français a jugé qu'un établissement stable secondaire est une succursale s'il possède une certaine permanence et une certaine

¹ J.-P. FOUCAULT, *op.cit.*, p.6.

² <https://droit-finances.commentcamarche.com>

³ B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 272.

⁴ *Ibidem*.

autonomie et réalise habituellement des opérations commerciales¹. Sur le plan européen, le terme succursale se définit comme étant la société qui en relation avec une maison mère située ailleurs, dans le cadre d'une dépendance économique et d'un contrôle directorial².

Dans la pratique, lorsqu'une société étrangère a ouvert en France une succursale, il lui sera assez difficile de prétendre que celle-ci ne constitue pas un établissement stable. Dans ce sens la cour administrative d'appel de Nancy a considéré comme un établissement stable pour l'application de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 (ancienne convention). L'antenne d'une société britannique immatriculée en France au registre de commerce en tant que succursale d'une société étrangère, nonobstant la circonstance que les locaux et commerce générateurs des revenus soient utilisés et exploités en réalité par un concessionnaire de la société³.

Les banques étrangères installées en Algérie, sont-elles des établissements stables ?

A titre d'exemple l'installation de « HSBC-Algérie » constitue une succursale de la banque « HSBC-France » implanté en Algérie en 2008. C'est également le cas pour la succursale « Arab Bank plc-Algérie » appartenant à la filiale « Arab Bank PLC ».⁴

c) UN BUREAU :

« Les bureaux » de par leur notion qui semble très vaste sont mentionnés dans la plupart des conventions fiscales parmi les établissements stables⁵, dans la mesure où ils répondent au même régime, que les sièges de directions et les succursales ; et semblent ne pas déborder de la définition générale de l'établissement stable⁶. Toutefois, un certain nombre d'installations qui n'ont pas un caractère directement productif sont exclues de la caractérisation d'un établissement stable. Il en est ainsi des bureaux de publicité,

¹ CA Besançon, 25 janvier 1928 : Gaz. Pal. 1928, 1, p. 546 ; CE, 9^{ème} et 8^{ème} sous-sect., 19 oct. 1992, req. n° 94137 : Dr. Fisc. 1976, cité par : J.-P. Foucault, *op.cit.*, p. 6.

²*Ibidem.*

³ CCA Nancy 10 octobre 1991 n° 529 et 531, 2^e ch., Hoverlloyd Ltd : RJF 1/92 n° 124, cité par B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 272.

⁴ Les succursales établies en Algérie sont soumises aux dispositions juridiques suivantes : Art. 19-2 et art. 20-2 C. com. Art. 4-2 et 3 du décret relatif n° 97-41 du 18 janvier 1997 relatif aux conditions d'inscription au registre de commerce, J.O.R.A du 19 janvier 1997, n° 05, p. 08, modifié et complété par le décret exécutif n° 03-435 du 1^{er} décembre 2003, J.O.R.A., du 7 décembre 2003, n° 75, p.10. Cité par YELLES CHAUCHE Nassima, « *Le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises* », thèse de doctorat en droit public économique, université d'Oran 2-MOHAMED BEN AHMED, 2018, p. 39.

⁵ J.-P. Foucault, *op. cit.*, p. 6.

⁶ S. BESBES, *Mémento de fiscalité internationale*, édition SB, 2009, p. 117.

d'information ou de recherche, de même, les bureaux destinés à surveiller l'exploitation d'un brevet ou d'un procédé technique, et d'une manière générale, tous les bureaux s'occupant des activités préparatoires ou auxiliaires¹.

Il en découle, qu'il s'agit d'une catégorie générique qui recouvre souvent d'autres situations, par exemple l'existence d'un établissement stable à travers un agent dépendant. Mais en revanche on remarque que le statut fiscal des bureaux est controversé, puisque si le terme générique « *bureau* » contenu dans les conventions concerne, en principe, un établissement stable, il existe des catégories de bureaux qui sont exclues de la liste des établissements stables² ; à titre d'exemple « *les bureaux d'avocats* ».

La jurisprudence française va affiner la notion de « *bureau* » dans diverses affaires. On citera à titre d'exemple le premier cas où le Conseil d'Etat a reconnu le caractère d'établissement stable au bureau parisien d'une association suisse ayant une activité lucrative³.

La notion de bureau peut parfois se confondre avec celle de représentant. Comme le démontre une affaire jugée par la cour administrative d'appel de Nancy, qui a considéré qu'un bureau implanté en France par une société belge, est un établissement stable conformément à l'article 4 de la convention fiscale franco-belge du 10 mars 1964. Même si ce bureau serait tenu par une seule personne qui ne réside pas en France de façon permanente ; dès lors que celui-ci exerce habituellement des pouvoirs qui lui permettent de conclure des contrats au nom de la société⁴.

On peut se demander à ce stade, si les bureaux des agences de voyages constituent en Algérie des établissements stables ?

Les sociétés étrangères doivent toujours prendre garde à la manière dont elles exercent leurs activités dans les pays d'implantation à l'étranger, car elles pourraient créer un

¹ FAUCAULT Jean-Paul, op.cit., p. 6.

² op.cit., p. 6.

³ Le simple fait qu'une association exerce une activité dite lucrative ne conduit pas nécessairement à faire échec au principe de non-assujettissement aux impôts commerciaux dont elle jouit par principe. L'administration fiscale a en effet dégagé la notion d'activité lucrative « accessoire » lui permettant de bénéficier d'un mécanisme de franchise d'impôt lorsqu'elle répond à des critères spécifiques. <https://institut-isbl.fr> « *Activité lucrative accessoires des associations : quels impacts juridiques et fiscaux ?* »

⁴ CCA Nancy 30 octobre 1990 n° 1323, 1^{er} ch., SARL Vanrobaeys : RJF 3/91n°353 ; cité par GOUTIHER Bruno, ouvrage précité, p. 273.

établissement stable sans s'en rendre compte, ce qui pourrait constituer une activité occulte¹. C'est ce qui ressort de l'affaire jugée en 1990 par la Cour administrative d'appel de Nancy (SARL Vanrobaeys), le représentant d'une société belge, selon les faits de la cause, ne résidait pas d'une manière permanente en France et n'y était pas rémunéré ; il était donc vraisemblable qu'il n'avait pas pensé constituer un établissement stable en France. Mais ce point de vue n'a pas été partagé par la Cour, dans la mesure où il procédait depuis son bureau d'Amiens à l'achat de bois destiné à l'exportation vers la Belgique et également, bien qu'à titre accessoire, à la vente en France d'une catégorie d'arbres non susceptibles de transformation, ainsi qu'à la conclusion de contrats avec les entreprises chargées pour son compte des travaux d'abattage, de façonnage et de débitage des bois. Le représentant de la société belge, était donc constitutif d'un établissement stable en France².

Il est à préciser que seulement deux principales catégories de bureaux sont les plus cités par les conventions fiscales : les bureaux d'achat et les bureaux de vente ; néanmoins la notion de « bureau » demeure très vaste.

- Les bureaux de vente :

Les bureaux de vente représentent des installations par l'intermédiaire desquelles les produits et les marchandises de l'entreprise sont vendus³. Ils se distinguent des magasins de vente ou « *Des comptoirs de vente* », telles qu'ils sont dénommés dans diverses conventions notamment celle signée (France-Syrie), ces derniers sont aussi considérés comme des établissements stables, car ils représentent le lieu où sont exposés à la vue du public les marchandises à vendre⁴, cependant les magasins utilisés par l'entreprise aux seules fins de stockage ou d'exposition ne constituent pas un établissement stable.

- Les bureaux d'achats :

En règle générale, le bureau d'achat ne peut revêtir les caractères d'un établissement stable, Comme il sera indiqué dans les développements ultérieurs.

¹ L'activité occulte, au sens de l'article L 169 al.2 du livre des procédures fiscales français (LPF), est caractérisée, lorsque le contribuable ne dépose pas ses déclarations, dont il est tenu de souscrire dans le délai légal, ou soit il ne fait pas connaître son activité à un centre de formalité des entreprises, soit s'il s'est livré à une activité illicite.

² Exemple cité par B. GOUTHIERE, *op.,cit.*, p. 274.

³ J.-P. FOUCAULT, *op.,cit.*, p.6.

⁴ L'exposition en vue de la vente est le critère retenu pour distinguer les bureaux, des magasins de vente.

Les bureaux d'achat jouissent des mêmes caractéristiques, que les commissions en marchandise, en conséquent l'administration fiscale estime qu'ils doivent être taxés puisqu'ils constituent un centre fiscal secondaire¹, cet assujettissement semble méconnaître la théorie de la réalisation, qui considère qu'il est impossible de déterminer la part du gain de l'entreprise qui possède des bureaux d'achats qui ne réalisent aucun profit direct. Ces bureaux sont donc exemptés du fait qu'ils ne réalisent aucun profit direct².

Certains modèles de conventions bilatérales admettent le principe selon lequel un bureau ou un comptoir d'achat n'est pas soumis à la souveraineté fiscale de l'Etat où il se trouve, dans la mesure où celui-ci se borne à des activités d'achat et prestations annexes (emballage par exemple) pour le compte de l'entreprise dont il dépend³.

Il est à noter que la plupart des conventions fiscales signées par l'Algérie utilisent simplement le terme « bureau » à l'exception de cinq conventions, celle conclue avec le Bahreïn, l'Egypte, l'Espagne, la Jordanie et le Yémen. Avec le Bahreïn elle utilise le terme « point de vente », avec l'Egypte utilise « endroits considérés comme magasins de vente », quant à l'Espagne elle considère « les installations où sont exercées des services professionnels », il en a de même pour Jordanie qui emploie non seulement « les bureaux » mais aussi « les liens utilisés comme comptoirs », et celle conclut avec le Yémen la notion établissement stable touche les magasins de ventes et les bureaux⁴.

d) USINE ET ATELIER

La référence aux usines et ateliers ne pose pas de problème particulier, étant entendu qu'ils ne sont considérés comme établissements stables que dans la mesure où ils sont en exploitation⁵. Ainsi, une usine ou un atelier désaffecté ne constitue pas un centre fiscal d'affaires puisque qu'aucune activité n'est exercée⁶.

A la lumière des principes généraux établis dans le droit algérien, une entité donnée est un « établissement stable », du seul fait qu'une société étrangère possède un atelier implanté en Algérie. Or, il est nécessaire, avant d'établir un tel constat, de bien apprécier l'ensemble des

¹ J-P. FOUCAUT, *op.cit.*, p. 7. « *L'exposition en vue de la vente* » est le critère de distinction entre les bureaux et les magasins de vente qui sont également considérés comme des établissements stables.

²*Ibid.*, p. 6.

³*Ibid.*, p. 7.

⁴YELLES CHAOUCH Nassima, thèse, *op, cit*, p. 40.

⁵ B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 275.

⁶ S. BESBAS, *op.cit.*, p.6.

circonstances, et particulièrement l'existence d'une autonomie minimum ou non de l'atelier, ce qui permettra de conclure s'il y'a un établissement stable ou simplement une installation préparatoire ou auxiliaire¹. Il est de souligner, que le code fiscal algérien ²dispose que : « *si l'entreprise étrangère ne possède pas une installation permanente en Algérie et réalisant une activité de prestation de service elle prend deux formes : société de capitaux ou société de personnes elles sont soumises à l'IBS pour les sociétés de capitaux et à l'IRG pour les sociétés de personnes ; toutefois elles peuvent opter pour le régime de droit commun* »³.

e) MINES, CARRIERES ET AUTRES LIEUX D'EXTRACTION DE RESSOURCES NATURELLES

En général, les installations des mines, des puits de pétrole ou de gaz, des carrières ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles, qui en globe aussi les hydrocarbures, sur terre ou mer, sont considérées comme des établissements stables selon l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE⁴.

Le droit national relatif à l'investissement en matière d'hydrocarbure constitué par la loi n°05-07 du 28 avril 2005 modifiée et complétée par l'ordonnance n°06-10 du 29 juillet 2006, définit les modalités d'exercice d'activités de recherche, d'exploitation, transport par canalisations, raffinage, transformation, commercialisation, stockage et distribution des produits pétrolières, et considère lesdites activités comme étant des établissements stables en Algérie⁵.

Toutefois, l'ordonnance de 06-10 relative aux hydrocarbures soumet obligatoirement ces contrats de recherche et d'exploitation, ainsi que les contrats d'exploitation à une clause de participation de l'entreprise nationale SONATRACH – SPA fixée d'au moins de 51%, préalablement à chaque appel à concurrence⁶.

¹ B. GHOUTHIER, « *Les impôt des affaires internationales* », ouvrage précité, p. 275.

² Code des impôts algérien, loi des finances 2015.

³ <https://dge.gov.dz> p.5.

⁴ Commentaire sur l'article 5 de la convention modèle de L'OCDE, alinéa 14. (f).

⁵ Article 5 de la loi n°05-07 du 28 avril 2005 relative aux hydrocarbures, J.O.R.A. du 19 juillet 2005, n°50, p. 03 modifiée et complétée par l'ordonnance n°06-10 du 29 juillet 2006 relative aux hydrocarbures modifiant et complétant la loi n° 05-07, J.O.R.A. du 30 juillet 2006, n°48.p.04.+Loi n° 13-01 du 19 Rabie Ethani 1434 correspondant au 20 février 2013 modifiant et complétant la loi n° 05-07 du 19 Rabie ElAouel 1426 correspondant au 28 avril 2005 relative aux hydrocarbures+ Loi n° 19-13 du 14 Rabie Ethani 1441 correspondant au 11 décembre 2019 régissant les activités d'hydrocarbures.

⁶ Article 32 de l'ordonnance 06-10 du 29 juillet 2006 relative aux hydrocarbures, J.O.R.A. du 30 juillet 2006, n°48, p. 04. Il est à préciser, que les activités énumérées dans l'ordonnance du 29 juillet 2006, sont réalisées sur le fondement d'un titre minier délivré exclusivement par l'agence nationale pour la valorisation de ressources en

En d'autres termes, les sociétés étrangères qui soumissionnent pour exploitation des gisements en Algérie en matière d'hydrocarbures doivent s'associer avec la société nationale SONATRACH-SPA à raison de 49%.

Les modèles de conventions de l'OCDE et de l'ONU, traitent de l'extraction des ressources naturelles, ne différencie pas la prospection terrestre de la prospection marine. Cette catégorie d'établissement visée par le droit conventionnel pose un problème de qualification qui a des incidences fiscales, et incite à se demander, si les revenus qui proviennent des dites activités sont des bénéfices d'entreprise ? Si on devrait considérer les établissements qui sont à l'origine de ces bénéfices (les exploitations) en tant qu'établissement stable relevant de la définition générale ?

Un éclairage de ces questionnements est fourni par la convention fiscale de l'OCDE. Le commentaire du cinquième article (5) de cette convention énonce : *« comme, cependant il n'a pas été possible d'adopter une position commune sur les questions fondamentales de l'attribution du droit d'imposer et de la qualification des revenus qui proviennent des activités de prospections spécifiques, les Etats contractants peuvent décider d'insérer des dispositions spécifiques ; ils peuvent décider par exemple, qu'une entreprise d'un Etat contractant, en ce qui concerne ses activités de prospection de ressources naturelles dans un lieu ou une zone situées dans l'autre Etat contractant :*

- a) N'est pas considéré comme ayant un établissement stable situé dans cet autre Etat, ou*
- b) Est considéré comme exerçant ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre Etat, ou*
- c) Est considérée comme exerçant ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre Etat si la durée de ces activités dépasse une période de temps donnée.*

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

Les activités de forage du pétrole en mer et la référence à un lieu d'extraction des ressources naturelles, posent-elles aussi, dans le droit conventionnel fiscal, un problème spécifique de

hydrocarbures (ALNAFT)⁶, les opérateurs (entreprises-sociétés étrangères) désirants exercer ces activités doivent au préalable conclure un contrat avec (ALNAFT), conformément aux dispositions de la loi 05-07 modifiée et complétée par l'ordonnance du 06-10.

détermination de l'établissement stable. Ce dernier naîtra dès le premier jour d'installation (*sauf si l'on admet que, faute d'une certaine durée, l'installation n'est pas fixe ou si l'on exige une période de 6 mois ou de 12 mois par référence aux chantiers*)¹.

Certaines conventions² estiment que les entreprises qui exercent des activités d'exploration et d'exploitation des ressources naturelles du lit de la mer et du sous-sol marin dans une zone soumise à la juridiction de l'autre Etat ; sont réputées posséder un établissement stable dans ce dernier Etat, si leurs activités y sont exercées pendant plus de trente jours au cours d'une période de douze mois consécutifs.

En tout cas, un retour aux principes contenus dans les conventions bilatérales est à même de déterminer s'il y a ou non un établissement stable. Quant aux conventions signées par l'Algérie, généralement elles ne font mention d'aucune durée déterminée qui caractérise l'établissement stable.

f) UN CHANTIER DE CONSTRUCTION OU DE MONTAGE

§2- LES ACTIVITES EXCLUES DU CONCEPT D'ETABLISSEMENT STABLE

En général, les conventions fiscales énumèrent divers cas d'installations qui ne sont pas considérées comme des établissements stables. Le nombre et la portée de ces exceptions sont variables. La convention modèle de l'OCDE ne déroge pas cette règle, en effet l'article 5 dans son quatrième paragraphe, énumère un certain nombre d'activités qui sont des exceptions qui échappent à la définition générale énoncée au premier paragraphe, et qui ne constituent pas des établissements stables, même si l'activité est exercée dans une installation fixe d'affaires³.

Le comité des affaires fiscales reconnaît qu'une telle installation d'affaires peut effectivement contribuer à la productivité de l'entreprise, mais les services qui sont opérés précèdent de trop loin la réalisation effective des bénéfices, pour qu'il soit possible d'attribuer à cette installation une partie quelconque de ces bénéfices⁴. Le but étant d'encourager par les

¹ B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 275.

² Telle que la convention franco-norvégienne du 19 décembre 1980 concernant les activités en mer. Est réputé exercer son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable, sauf si l'activité n'est poursuivie qu'au maximum trente jours sur une période de 12 mois. Ce principe a été repris dans d'autres conventions fiscales, exemple l'article 22 de la convention franco-britannique.

³ OCDE (2015), « *Commentaires sur l'article 5 : concernant la définition de l'établissement stable* », dans *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégé 2014*, Éditions OCDE, 2014. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-39-fr

⁴ OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée du 22 juillet 2010*, Éditions OCDE, 2010, pp. 110-111.

Etats les investissements étrangers en incitant les entreprises à entreprendre des opérations préparatoires, ou auxiliaires dans un autre pays sans y être immédiatement assujetties à l'impôt¹.

La finalité du quatrième paragraphe précédemment cité, est d'éviter qu'une entreprise d'un Etat soit imposée dans l'autre Etat, si elle exerce seulement dans ce dernier, des activités à caractère purement préparatoire ou auxiliaire².

A) LES INSTALLATIONS UTILISEES AUX FINS DE STOCKAGE, D'EXPOSITION, DE LIVRAISON OU DE TRANSFORMATION :

Le droit conventionnel distingue généralement l'usage par une entreprise d'installation destinées à entreposer, à exposer ou à livrer ses propres marchandises, du stock proprement dit³. Le seul fait d'entreposer des marchandises dans un Etat et de les confier à la garde d'un tiers n'implique pas la notion d'établissement. Dans le même contexte, la doctrine insiste sur l'appréciation des modalités d'organisation qui doivent être prises en considération, et de ne pas rechercher uniquement l'existence du stock qu'il faut traiter⁴.

En outre, on distingue parmi les installations dans lesquelles on se contente de stocker ou de présenter des marchandises, celles qui servent au stockage (a), celles qui servent aux fins d'exposition (b), celles qui servent aux fins de livraison (c), et enfin celles qui sont utilisées pour la transformation de marchandises par un façonnier (d)⁵.

a) LES INSTALLATIONS UTILISEES AUX FINS DE STOCKAGE

A défaut d'une définition conventionnelle de l'établissement stable (art5§1) de modèle de convention de l'OCDE, on ne peut pas considérer les installations d'un stockage occasionnel, comme étant un centre fiscal secondaire (établissement stable) par exemple un stockage occasionnel auprès d'une maison d'expédition ou dans un entrepôt public ; sauf si le stockage présente une certaine permanence, et la marchandise est stockée pour être livrée aux clients. En ce sens l'activité de l'entreprise est exercée et la condition est remplie, pour qu'elle puisse constituer dans ce cas « un établissement stable »⁶.

¹ P. WEBER, « *Les clauses anti-abus : pragmatisme ou régulation ?* », in « *La fin des paradis fiscaux ?* », acte du colloque organisé le 06 décembre 2010, Montchrestien, Lextenso Éditions, 2011, p. 192.

² OCDE (2015), « *Commentaire sur l'article 5 : concernant la définition de l'établissement stable* », document précité. p. 110.

³ *Idem*, art 5, §4, p. 110.

⁴ J.-P. FOUCAULT, *op.,cit.*, p. 15.

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Ibidem*.

Généralement, les conventions conclues avec l'Algérie excluent de la qualification d'établissement stable aussi bien les installations destinées à stocker, que le stock de marchandise lui-même. Ces installations constitutives d'un simple dépôt ne peuvent créer un centre fiscal secondaire (établissement stable) à cause de leurs caractères auxiliaires¹.

La pratique conventionnelle au vu de la convention bilatérale (Franco-Algérienne), dans son commentaire considère qu'un hangar utilisé en France par une entreprise algérienne aux seules fins de stockage de marchandises lui appartenant ne peut être qualifié d'établissement stable en France de cette entreprise. En revanche, si cette entreprise ne possède aucune autre installation en France, et que le stockage de marchandises ne constitue pas un objet essentiel de son activité, à cette fin l'activité de l'opérateur algérien n'est pas redevable de l'impôt français².

b) LES INSTALLATIONS AUX SEULES FINS D'EXPOSITION :

En droit conventionnel, toutes les conventions conclues avec les pays en voie de développement, y compris celles signées par l'Algérie³, excluent formellement de la catégorie d'établissement stable, les stands et pavillons utilisés dans une exposition ou une foire internationale ; même si à la clôture de l'exposition des échantillons sont mis en vente⁴.

Notons que parfois, la convention fiscale exclut expressément de la catégorie des établissements stables les marchandises vendues par une entreprise à l'issue d'une foire ou d'une exposition, l'on cite à titre d'exemple la convention (franco-roumaine) du 27 septembre 1974⁵.

c) LES INSTALLATIONS UTILISEES AUX FINS DE LIVRAISON :

Les installations utilisées pour livrer les marchandises aux clients ne sont pas en principe des établissements stables ; du fait que les entreprises entretiennent ou louent parfois des installations de stockage aux fins de livrer leurs marchandises⁶. Le droit conventionnel estime

¹ Bulletin officiel des impôts français, Direction Générale des Impôts, commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, 14 B-3-03, N°92 du 22 mai 2003, p. 13.

²*Ibidem.*

³*Ibid.* p. 16.

⁴ B. GOUTHIERE, *op.,cit.*, p. 278.

⁵*Ibidem.*

⁶ J.-P. FOUCAULT, *op.,cit.*, p. 16.

que cette activité n'est qu'accessoire et ne permettant qu'indirectement la réalisation de bénéfices, par conséquent elle est exclue de la notion d'établissement stable¹.

Toutefois, ce principe n'est pas absolu. Diverses conventions fiscales prévoient que lorsque le préposé à la gestion du stock reçoit des commandes et effectue des livraisons directement à la clientèle, il peut y avoir un établissement stable.

Il arrive souvent que l'activité d'une telle installation aille au-delà de la simple livraison, par exemple lorsqu'elle exerce un véritable service après-vente. Une telle activité n'aurait pas un caractère préparatoire ou auxiliaire, elle est considérée comme un réel établissement stable. Un souci d'éclaircissement des choses, incite à citer quelques exemples nés de la pratique conventionnelle :

-Un contribuable qui ne dispose en Algérie que d'un entrepôt et d'un agent qui se limite à recevoir les marchandises, et à assurer leur livraison sans pouvoir de contracter ou de prendre des commandes, ne dispose pas au sens de la convention fiscale d'un établissement stable en Algérie².

- Un résident au Pays-Bas qui dispose d'une installation en France utilisée seulement pour des livraisons de fleurs, ne dispose pas d'un établissement stable, bien que cette installation comporte un branchement électronique particulier pour assurer l'alimentation du camion frigorifique utilisé pour effectuer les livraisons³.

D'autres conventions conclues par la France contiennent une règle similaire. Ces conventions prévoient, à l'instar du modèle de l'OCDE, que les installations servant à livrer des marchandises ne constituent pas un établissement stable, même si l'entreprise utilisatrice des dites installations entretient dans le pays un représentant, qui accepte des commandes et les lui transmet ; à la condition que la représentation et le dépôt soient séparés juridiquement et économiquement⁴. La même solution est adoptée par la convention bilatérale franco-pakistanaise de 1966.

¹ OCDE (2015), « Commentaires sur l'article 5 : concernant la définition de l'établissement stable », dans *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* : version abrégé 2014, Éditions OCDE, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-39-fr

² CE, 25 juillet 1980, n°11535, 8^e et 9^e s.-s. : RJF. 10 /80 n°761. L'exemple cité par GHOUTIER Bruno, ouvrage précité, p. 279.

³ CCA, Douai, 30 novembre 2010, n°08-1075, 2^{ème} ch., Rosdorff : RJF 5/11 n°538.

⁴ J.-P. FOUCAULT, *op.cit.*, p. 16.

Une approche différente est adoptée par certaines conventions qui s'inspirent du modèle de la convention des Nations-Unis de (1980), ce dernier supprime toute référence à la livraison, et la présence d'un stock à livrer facilite la vente du produit, et par conséquent la réalisation des bénéfices dans le pays d'accueil¹. A cet égard, un grand nombre d'experts estiment, que c'est aux négociations bilatérales qu'il faut laisser le soin de décider si une installation qui est utilisée aux seules fins de livrer la marchandise est constitutive d'un établissement stable ou non².

Enfin, il faut dire que la distinction entre les installations de stockage et les établissements stables n'est pas toujours très nette en droit algérien. Afin de lever toute ambiguïté sur un lieu de livraison qui serait, de fait, constitutif d'un lieu de vente, les commentaires de la convention franco-algérienne ont précisé la notion de « livraison » qui vise selon l'alinéa a) du paragraphe 4 de l'article 5. : « (...) *L'importation de marchandises d'un Etat contractant dont le prix a été déterminé avant leur stockage dans l'autre Etat contractant et non pas après leur importation dans ce dernier Etat, de sorte que l'installation ou l'entrepôt concerné ne constitue pas un lieu de transaction et donc ne puisse être considéré comme un local de vente* »³.

d) LES INSTALLATIONS UTILISEES AUX FINS DE TRANSFORMATION PAR UNE ENTREPRISE TIERCE :

Il s'agit d'installation accueillant des marchandises, de produits semi-finis devant faire l'objet d'une transformation effectuée par un sous-traitant étranger qui se chargera de réexpédier les marchandises à l'établissement principal⁴. Soit parce que le sous-traitant est spécialisé dans l'exécution de ces travaux, soit parce que l'entrepreneur principal, au vu de la conjoncture, a atteint le maximum de sa capacité de production⁵.

Les produits qui font l'objet de transformation auprès de sous-traitants étrangers, et qui appartiennent à l'entreprise, sont généralement entreposés dans l'installation soit avant, soit

¹*Ibidem.*

²*Ibidem.*

³ V. Bulletin officiel des impôts français, Direction Générale des Impôts, commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, 14 B-3-03, N° 92 du 22 mai 2003, p.13.

⁴ S. BESBAS, *op.,cit.*, p. 16.

⁵ J.-P. FOUCAULT, *op.,cit.*, p. 16.

après de la transformation. Les installations servant d'entrepôt ne sont pas considérées comme des établissements stables¹.

Aucune disposition du droit conventionnel régit expressément les installations contenant des marchandises entreposées, en attendant leurs transformations par le façonnier ou leurs réexpéditions après transformation au maître d'œuvre². Ce silence permet d'assujettir ces installations aux mêmes règles qui régissent les installations utilisées aux fins de stockage.

B) LES INSTALLATIONS UTILISEES AUX FINS DE FOURNIR DES SERVICES OU DES ACTIVITES ANALOGUES N'AYANT QU'UN CARACTERE PREPARATOIRE OU AUXILIAIRE :

Le modèle de convention de l'OCDE exclut la reconnaissance d'un établissement stable en présence d'activités utilisées aux seules fins d'information, de publicité, de recherche, ou qui n'ont qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire.

La liste non exhaustive contenue dans cette convention n'établit qu'une simple présomption. Un souci d'exactitude, incite à rechercher la portée du caractère préparatoire et auxiliaire cité par les modèles de conventions de l'OCDE et de l'ONU (1). Ensuite déterminer quelles sont les installations considérées comme n'ayant qu'un caractère préparatoire et auxiliaire (2).

1) Les critères préparatoire et auxiliaire retenus par les deux conventions l'OCDE et l'ONU

Le critère préparatoire ou auxiliaire d'une activité demeure difficile à le déterminer dans les deux modèles de conventions de l'OCDE et de l'ONU ; mais les commentaires sur l'article 5 dans son paragraphe 4 vont-ils déterminer avec précision ce critère qui se varie d'une convention à l'autre, et d'un modèle de convention à l'autre.

LE CRITERE DU MODELE DE LA CONVENTION DE L'OCDE

Le modèle de convention de l'OCDE, pose des critères permettant de déterminer si une activité présente un caractère préparatoire ou auxiliaire. Selon les commentaires de ladite convention, « *le critère décisif consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elle-même une part essentielle et notable des activités de l'ensemble* ».

¹Ibidem.

²Ibidem.

de l'entreprise »¹. D'une manière générale les conventions conclues par l'Algérie se calquent sur l'article 5, paragraphe 4 de la convention modèle de l'OCDE². Plusieurs conventions fiscales reprennent à peu près les mêmes termes de cet article³.

La raison de l'exonération de ces activités est donc essentiellement pratique⁴. Parfois l'activité d'une entreprise perd son caractère auxiliaire pour devenir une activité principale de l'entreprise, dans ce cas, l'exonération ne correspond plus au but initialement recherché, l'on devra alors reconnaître l'existence d'un établissement stable⁵.

LA POSITION DU MODELE DE LA CONVENTION DE L'ONU

Le paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention de L'ONU contient une disposition particulière relative à la fourniture de services, y compris les services de consultants que ne vise pas précisément le modèle de convention de l'OCDE à propos de la notion d'établissement stable. Les experts des Nations Unies ont été d'avis que les services de gestion et les services de consultants devraient être couverts du fait que la fourniture de ces services à des pays en développement par des sociétés de pays industrialisés met souvent en jeu des sommes considérables, selon Jean Paul FOUCAULT.

Les experts estiment par ailleurs que les bénéfices réalisés par le biais de ces services devraient être imposés dans les pays en développement qui proposèrent d'inclure dans ce paragraphe un autre critère fondé sur la rémunération des services⁶.

2) Les installations considérées comme n'ayant pas un caractère préparatoire et auxiliaire

¹ OCDE (2015), « Commentaires sur l'article 5 : concernant la définition de l'établissement stable », dans *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* : version abrégé 2014, Éditions OCDE, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-39-fr

² Commentaire de la convention modèle OCDE de 2014, C(5)-10, n°23.

³ Convention fiscale franco-algérienne du 22 octobre 1983, signé à Alger le 17 mai 1982/JORADP, n° :044 du 25-10-1983. La Convention entre l'Algérie et l'Égypte du 25 mars 2003, signé à Alger le 17 février 2001/JORADP, n°23 du 02-04-2003.

⁴ J.-P. FOUCAULT, *Op.cit.*, p. 16.

⁵ Commentaires du modèle de convention de l'OCDE de 2014, C (5)- 9, n°23.

⁶ La fourniture de service cité dans la convention modèle de l'ONU, y compris les services de consultants, par une entreprise, sauf si la rémunération des activités de cette nature correspond au même projet ou un projet connexe, qui provient d'un résident d'un Etat contractant ou d'un établissement stable, ou d'une base fixe, situés dans cet Etat et excède pendant l'année fiscale un montant précis défini lors de négociations bilatérales. Cité par : J.-P. FOUCAULT, *op., cit*, p. 18.

Il est traditionnellement considéré que ne sont pas constitutives d'établissement stable, les installations qui contribuent à la productivité de l'entreprise, mais le caractère productif n'a pas été retenu par le modèle de convention de l'OCDE¹. La convention de Mexico fondait en effet la notion d'établissement stable sur le caractère productif de l'installation². Tel est le cas des installations utilisées pour la publicité, pour la fourniture d'informations, pour des recherches scientifiques, ou pour veiller à l'exécution d'un contrat, mais seulement bien entendu, si les activités en causes gardent effectivement le caractère préparatoire ou auxiliaire³. Ou encore les installations fixes d'affaires utilisées aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations :

Les installations utilisées en Algérie par une entreprise étrangère, afin de réunir des informations telles que la prospection de la nature du marché, la nature des produits commercialisables et leurs caractéristiques ; ne sont pas considérés comme des établissements stables⁴.

Par exemple, un bureau situé en Vietnam et qui emploie trois personnes dont les activités ne se limitent pas à l'étude de marché vietnamien mais qui entre en contrat avec la clientèle pour des projets précis ne peut être regardé comme ayant une activité préparatoire ou auxiliaire⁵.

Inversement, une société suisse qui dispose en France d'un établissement stable, par rapport à ce cas précis ; l'établissement ne peut être considéré comme opérant pour le seul objectif de réunir des informations ou d'exercer une activité de nature préparatoire ou auxiliaire⁶.

a) LES INSTALLATIONS EXERÇANT CUMULATIVEMENT DES ACTIVITES A CARACTERE PREPARATOIRE OU AUXILIAIRE :

De prime abord, se pose la question de savoir si le cumul d'activités préparatoires ou auxiliaires au sein d'une même installation fixe d'affaires, donne naissance ou pas, à un établissement stable ? Les conventions fiscales modernes dans leur majorité répondent par la négative, et conditionnent cette réponse par le fait que l'activité d'ensemble de l'installation

¹ Commentaires du modèle la convention de l'OCDE de 2014, C (5)- 1, n°3.

² B. PARTY, th. préc., p. 84.

³ B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 276.

⁴ S. BESBAS, *op. cit.*, p.124-125.

⁵ CAA Versailles 21 décembre 2004 n°02-3541, 3°ch., Sté Gimn : RJF 4/05 n° 303. L'exemple cité par B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 277.

⁶ Voir CAA Lyon 15 décembre 2005 n° 00-1259, 2° Ch., SA AMG : RJF 5/06 n° 571.

d'affaires résultant de ce cumul garde effectivement un caractère préparatoire ou auxiliaire (modèle de l'OCDE et l'ONU)¹.

Il est à préciser que l'exonération des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire, est justifiée par le fait que l'entreprise n'utilise ces dites activités auxiliaires ou préparatoires que pour une partie de ses opérations, et ces activités partielles ne prennent de l'importance du point de vue économique que lorsqu'elles sont complétées par les activités d'autres départements de l'entreprise².

Toutefois, certains pays considèrent que l'accumulation d'activités auxiliaires fait d'une installation un véritable établissement stable. Deux exemples seront cités pour conforter cette affirmation³ : Le premier, celui de la convention franco-italienne de 1989, qui mentionne expressément que l'accumulation d'activités auxiliaires fait d'une installation un véritable établissement stable. Le deuxième, exemple celui de la convention franco-belge de 1964, qui prévoit qu'en cas de cumul d'activités, les Etats contractants se concerteront pour déterminer si cette situation n'est pas de nature à caractériser l'existence d'un établissement stable.

En résumé, « les cumuls » ne devront donc pas être considérés en fonction de règles rigides, mais au cas par cas, c'est-à-dire en tenant compte de la situation économique qui résulte de cette combinaison. Telle est la position de commentaires de l'OCDE⁴.

- Les bureaux présentant un caractère préparatoire ou auxiliaire

Les bureaux s'occupant de renseignements, d'études de marchés, des prix et des statistiques au service d'un siège central, entrent dans la catégorie des installations fixes utilisées aux seules fins d'exercer une activité de caractère préparatoire ou auxiliaire⁵. Un bureau d'études de marché ou un bureau de recherche scientifique pour la fabrication de produits peuvent être à eux seuls des éléments vitaux de l'entreprise. Néanmoins, ils ne sont pas taxables comme des établissements stables car leurs activités revêtent un caractère préparatoire⁶.

¹ OCDE (2015), « Commentaires sur l'article 5 : concernant la définition de l'établissement stable », dans *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* : version abrégé 2014, OCDE, Paris. pp. 112-113.

² J.-P. FOUCAULT, *op.cit.*, p. 18.

³ Cité par J.-P. FOUCAULT, *op.cit.*, p. 19.

⁴ V. commentaires 27, art. 5, OCDE, (2015).

⁵ V. commentaires 21, art. 5, OCDE, (2015).

⁶ B. PARTY, th, pré, p. 87.

Donc, l'importance des dits services pour l'entreprise, n'influe nullement sur leur exonération de l'imposition locale, car ces services sont effectués durant une période antérieure à la réalisation des bénéfices¹.

-Les bureaux d'achat :

Ces bureaux sont soustraits de la règle générale régissant l'établissement stable ; en effet, un bureau d'achat n'est pas en principe, un établissement stable sous réserve du respect des conditions suivantes :

-Le bureau doit se livrer uniquement à l'achat de marchandises, il ne peut exécuter toute autre activité telle que le classement, le tirage, l'emballage. L'intervention du bureau serait, dans ce cas, génératrice de profit ou bien de valeur ajoutée, et deviendrait normalement imposable.

-Le bureau ne doit pas se livrer en même temps à une activité de vente, car l'installation serait considérée comme un établissement stable unique et serait imposable pour les deux catégories d'activités, Le comité des affaires fiscales de l'OCDE estime qu'une : « *installation fixe d'affaires utilisée à la fois pour des activités entrant au nombre des exceptions du (paragraphe 4) et pour d'autres activités ; sera considérée comme un établissement stable unique et sera imposable pour les deux catégories d'activités. Sa c'est le cas par exemple, d'un magasin ouvert pour la livraison de marchandises, mais qui pratique aussi des ventes* ».

-Le bureau ne doit effectuer d'achat que pour l'entreprise dont il dépend, et non pas pour de tierces entreprises².

Il est à préciser, que l'exclusion des installations utilisées aux seules opérations d'achats des marchandises pour l'entreprise, n'est pas citée dans certaines conventions fiscales. La rédaction de ces conventions ne semble pas être conforme au modèle de l'OCDE, ce qui signifie que de telles installations constituent des établissements stables à condition qu'elles répondent aux exigences des principes généraux³.

¹ Commentaires 29, art. 5, OCDE (2015).

² Commentaires 30, art. 5, OCDE (2015).

³ B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 278.

Il en découle à titre d'exemple, que les bureaux d'achats situés en France en droit interne français, sont considérés comme des entreprises exploitées en France, sauf s'ils présentent les caractères de véritables établissements autonomes et distincts. Par conséquent, ils ne sont imposables en France que si la convention fiscale le permet¹.

b) LA NOTION DU CHANTIER DE CONSTRUCTION OU DE MONTAGE

Dans les modèles de conventions précédant le Modèle OCDE, la notion de chantiers de construction ou de montage était absente des conventions internationales, son insertion a été motivée par différentes considérations (A), ces chantiers ne sont pas susceptibles d'être qualifiés d'établissement stable qu'à condition de dépasser une certaine durée qui varie en fonction des clauses des pays contractants (B).

a. L'intégration des chantiers de construction dans les modèles des conventions fiscales

La notion de chantier de construction ou de montage est l'une des plus importantes innovations des modèles de Mexico (1943) et de Londres (1946) ; elle a ensuite été reprise dans le modèle de 1963 de l'OCDE. Cette insertion a permis d'imposer dans le pays de source les sociétés étrangères ayant un chantier de montage ou de construction dans un autre pays et ainsi de procurer des revenus à l'Etat de la source².

Par chantier de construction et de montage, on entend des installations établies pour réaliser un ouvrage déterminé et qui disparaîtront une fois cet ouvrage achevé³. Elles ne sont donc pas, en principe, destinées à durer⁴. Il peut s'agir, selon les commentaires de l'OCDE « *seulement de la construction de bâtiments mais aussi celle de routes, de ponts ou canaux, la rénovation (lorsqu'elle suppose d'important travaux de structure, mais pas si elle se limite à la seule maintenance ou à la décoration) de ces bâtiments, routes ou canaux, la pose de conduites ainsi que le terrassement et le dragage. De même, l'expression « chantier de construction et de montage » ne se limite pas aux montages liés à un chantier de construction ; elle englobe également le montage de nouveaux équipements, notamment de machines complexes, dans un immeuble existant ou sur un site extérieur. Il, s'agit aussi de*

¹ Article 209-I Code général des impôts Français (CGI).

² R. DANON, D. GUTMANN, X. OBERSON, P. PISTONE, « *Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune* » Commentaires, Éditions Francis Lefebvre, Helbing Lichtenhahn, 2014, p. 200.

³ J.-P. FOUCAULT, *op.,cit.*, p. 8.

⁴ OCDE, *Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune*, version abrégée du 22 juillet 2010, p. 108.

l'organisation et de la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment »¹. Sur la question de la supervision, les Etats souhaitant modifier le libellé du paragraphe pour s'assurer expressément de ce résultat sont libre de le faire dans le cadre de leurs conventions bilatérales².

De même, l'expression « *chantier de construction et de montage* » ne se limite pas aux montages liés à un chantier de construction ; elle englobe également le montage de nouveaux équipements, notamment de machines complexes, dans un immeuble existant ou sur un site extérieur³.

Depuis la révision de janvier 2003, l'OCDE considère que la « rénovation » est visée lorsqu'elle suppose d'importants travaux de structure, de même que l'installation de machines complexes⁴.

En outre, la question de l'établissement stable est souvent délicate au regard des textes de l'OCDE, en ce qui concerne les activités de supervision ou de surveillance des chantiers⁵. En principe, une entreprise qui se borne à surveiller des travaux de construction ou de montage exécutés par une autre entreprise ne doit pas être considérée comme ayant un chantier de construction, que si elle dispose d'un bureau sur place pour exercer l'activité de surveillance⁶.

Sur ce, on peut conclure que, la notion de chantier est variable d'une convention fiscale à l'autre, en fonction des intérêts en jeu et du résultat des négociations menées par les Etats lors de la conclusion de la convention fiscale⁷. Autrement dit, l'imposition des chantiers de construction et de montage obéit à des critères d'imposition différents de ceux retenus traditionnellement en droit fiscal international. Il s'agit des critères de durée et de l'importance des travaux qui expriment par leur coût, le nombre d'ouvriers ou par toute autre élément⁸.

¹ V. Commentaires 17, par. 3, Art. 5, OCDE (2015).

² *Ibidem*.

³ *Ibidem*.

⁴ V. Mise à jour 2003 du modèle de convention OCDE de 1997.

⁵ Commentaires 17, par. 3, Art. 5, OCDE (2015), « *Le paragraphe 3 s'applique à l'organisation et à la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment* ».

⁶ B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 281.

⁷ Commentaires 17, par. 3, Art. 5, OCDE (2015), « ... *les Etats souhaitant modifier le libellé du paragraphe pour s'assurer expressément de ce résultat sont libres de le faire dans le cadre de leurs conventions bilatérales...* ».

⁸ J.-P. FOUCAULT, *op.cit.*, p. 8. V. Aussi N. YELLES CHAOUICHE, thèse précité, p. 43.

En général, les pays en développement sont naturellement enclins à donner à la notion de chantier l'interprétation la plus large possible ; afin de pouvoir imposer plus souvent les bénéfices provenant de chantiers réalisés sur leur territoire¹.

L'approche diversifiée de la notion de chantier est confirmée par les conventions fiscales relatives aux doubles impositions signées par l'Algérie, du fait qu'elles emploient différentes expressions pour qualifier cette catégorie d'installation. Par exemple, la convention, Algéro-Française fait référence aux chantiers de construction et de montage ; L'accord Algéro-chinois emploie en plus ces deux installations, les activités de surveillance². La convention Algéro-égyptienne englobe, en plus, les projets d'équipement³.

Tandis que, le modèle de convention des Etats-Unis emploie la même expression que celle de l'OCDE, en plus des activités de construction et de montage, s'ajoute les activités de surveillance qui désignent les opérations de contrôle technique tel que le contrôle de la qualité⁴.

A- La spécificité de la durée des chantiers de construction et de montage

Les chantiers de construction et de montage présentent une particularité par rapport à la notion générale de l'établissement stable, puisqu'ils ne sont pas faits pour durer⁵. C'est pour cette raison que le modèle de convention de l'OCDE traite la durée des chantiers de construction et de montage dans un paragraphe séparé. Le paragraphe 3 de l'article 5 de l'OCDE clarifie cette notion de durée en introduisant un test objectif de douze mois pour conclure à l'existence d'un d'établissement stable.

En revanche, la période de douze mois revêt une importance particulière puisque de ce délai dépendra l'existence d'un établissement stable. Le calcul débute à partir du moment où des mesures préparatoires sont prises dans le pays concerné pour établir le chantier de construction

¹ B. PARTY, these précité, p. 87.

² « L'expression d'établissement stable comprend notamment : Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, mais lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure six (6) mois ». Art. 5 § 3 de la convention Algéro-chinoise.

³ « L'expression d'établissement stable englobe un chantier de construction ou de création un projet de montage ou un projet d'équipement y compris les activités de surveillance s'y exerçant, mais seulement lorsque ce projet ou cette activité ont une durée supérieure à neuf (9) mois ». Art. 5 § 3 de la convention Algéro-égyptienne.

⁴ S. BESBES, *op.cit.*, p. 118.

⁵ J.-P. FOUCAULT, *op., cit.*, p. 8.

La notion de durée est plus délicate, dans la mesure où un chantier de construction est toujours temporaire par sa nature face à la fixité de l'installation d'affaires. Selon le modèle de l'OCDE, les chantiers doivent dépasser une période de douze mois¹ ; tandis que le modèle de l'ONU², qui est destiné aux pays en voie de développement, cette durée est généralement réduite à 6 mois, ou totalement supprimée³.

De même, chaque pays peut choisir la durée minimum requise pour qu'un chantier soit imposable sur son territoire, mais moins la durée requise est longue et plus le pays de la source peut imposer les bénéfices qui sont réalisés sur son territoire, c'est pour cette raison que la plupart des pays en développement prévoient une durée inférieure à celle des pays développés. L'expression « établissement stable » pour lesdits pays, couvre généralement les activités de surveillance, et le critère de durée est généralement réduit à trois (3) mois (convention Algéro-française), à six (6) mois (convention Algéro-chinoise), ou neuf (9) mois (convention Algéro-égyptienne).

D'autre part, il existe des conventions qui ne prévoient aucun délai, parmi lesquelles la convention qui fût conclue entre l'Algérie et la Tunisie : le chantier exécuté dans l'un des deux Etat était considéré comme établissement stable dès le premier jour de son démarrage. La convention Franco-marocaine, quant à elle, ne prévoit aucune durée pour les chantiers de construction, en revanche elle prévoit une durée de six mois pour ceux de montage⁴. Ces conventions sont remplacées actuellement par la convention multilatérale conclue entre les pays de l'Union du Maghreb Arabe de l'UMA⁵.

La durée du chantier est parfois fixée à 18 mois ou plus, par exemple les conventions signées avec les pays de l'ancien bloc de l'Est, à l'instar la convention franco-roumaine du 27

¹Art. 5, par. 3 du Modèle de l'OCDE, *op. cit.*

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

³Généralement les pays en voie de développement réclament la durée la plus brève possible, afin de pouvoir imposer plus souvent les bénéfices provenant de chantiers réalisés sur leurs territoires.

⁴J.-P. FOUCAULT, *op. cit.*, p. 9.

⁵V. 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 signé à Alger le 1er moharram 1411 correspondant au 23 juillet 1990, ratifiée par le décret présidentiel n°90-424 du 22décembre 1990, J.O.R.A. n°6 du 6 février 1991. Cette convention est entrée en vigueur le 23juiller 1999 ; le traite entre en vigueur à partir de la date de sa publication au J.O.R.A. La signature quant à elle n'est qu'une approbation préliminaire et a été remplacée à partir du 1er janvier 1994 par la convention multilatérale conclut entre les pays de l'Union du Maghreb Arabe, Voir texte de la convention publiée uniquement en arabe, J.O.R.A. n°6, 1991, p. 215.

septembre 1974 (18 mois pour les chantiers de construction et 22 mois pour les chantiers de montage)¹.

L'application pratique du critère de durée d'un chantier suscite divers questionnements. A quelle date commence à courir le délai de 12 mois ? Doit-on tenir compte des travaux préparatoires ? Comment doit-on traiter les autres travaux lors d'un dépassement de la durée fixée ? Quelle est la situation dans le cas des interruptions momentanées des chantiers ?

Lorsqu'une condition de durée est fixée, le décompte des jours d'activité du chantier obéit en principe à deux règles :

La première, est de considérée le chantier en principe comme existant à partir de la date à laquelle l'entrepreneur commence son activité, même s'il ne s'agit que des travaux préparatoires (par exemple, s'il installe un bureau d'études pour la construction, loue des baraquements, monte une grue...etc.), ces travaux, bien qu'auxiliaires et secondaires, sont en relation directe avec le chantier².

La deuxième règle, est de s'en tenir à la notion stricte de chantier de construction qui est une notion économique et non juridique. C'est, au moment où on commence les travaux de construction et de montage proprement dits, que se situera le début de la période de douze mois, et non au moment où l'on effectue l'installation des baraques, cantines, ou autres travaux secondaires³.

La première règle, qui considère le chantier comme un ensemble économique homogène, semble la plus préférable du fait que le but de l'imposition ayant pour objectif de faire participer aux charges du pays d'accueil, les entreprises qui en retirent des avantages économiques et financiers. L'infrastructure préalable directement nécessaire à la vie du chantier comme l'installation d'un bureau d'études ou de baraquement, fait partie de l'organisation technique et économique du chantier.

Concernant les interruptions temporaires, un chantier ne doit pas être considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus. Les interruptions saisonnières, dues par exemple au mauvais temps, ou momentanées, dues par des difficultés de

¹B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 282.

²Modèle de Convention de l'OCDE, C (5), n° 19, version, 2014.

³*Ibidem*. V. aussi J.-P. FOUCAULT, *op.cit.*, p. 10.

main-d'œuvre, à un manque de matériel, doivent entrer dans le calcul de la durée d'existence d'un chantier¹. De même, si une entreprise interrompt ses travaux pour permettre à une entreprise d'installer sur le chantier le matériel nécessaire (machines, réservoirs, etc...), l'interruption a aussi un caractère opérationnel². Enfin, même si les installations en cause répondent à la liste d'exemples, elles n'en sont pas pour autant des établissements stables en elles-mêmes, elles doivent par ailleurs remplir les autres conditions permettant de qualifier une installation fixe d'affaires en établissement stable.

B- Le cumul de plusieurs chantiers

Les conventions internationales ne contiennent pas de dispositions relatives à l'addition de chantiers. La doctrine, s'appuyant généralement sur le droit interne allemand, considère qu'il faut calculer un délai unique pour les travaux de construction et de montage exécutés l'un après l'autre à un même endroit, pour le même employeur³.

En revanche, les chantiers de construction ou de montage distincts, ne peuvent pas être cumulés pour le calcul de la durée du délai de douze mois⁴. Ceci est conforme au principe selon lequel une installation d'affaires n'est considérée comme établissement stable que si elle est située de façon permanente en un lieu déterminé. Par chantiers distincts il faut entendre, semble-t-il, les travaux qui sont exécutés pour le compte de différents commettants, sauf si ces travaux constituent économiquement une seule entreprise⁵. Divers travaux exécutés pour le compte d'un seul commettant devraient être considérés comme un ensemble quand ils font l'objet d'un seul contrat⁶.

Le modèle de convention de l'OCDE opte pour cette approche : un chantier de construction devra être considéré comme une unité, même s'il est basé sur plusieurs contrats, à condition qu'il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique. Sous réserve de cette condition, un chantier de construction constitue une unité même si les commandes ont été passées par plusieurs personnes, par exemple, pour une rangée de maisons⁷.

¹Modèle de Convention de l'OCDE, C (5), n° 19, version, 2014. V. aussi, B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 282.

²J.-P. FOUCAULT, *op.,cit.*, p. 9.

³V. Aussi Lexis 360, *JCl. Droit international*, *vis* « La notion d'établissement stable », *Juris-Classeur* fasc. 3320, p. 11.

⁴V. commentaires 17, art, 5, OCDE, (2015). V. Aussi *Ibid.*, p. 12.

⁵*Ibid.* N°18.

⁶*Ibidem.*

⁷V. commentaires 18, art, 5, OCDE, (2015).

De même, un chantier dont la durée dépasse douze mois, mais qui doit être déplacé à mesure que les travaux avancent (construction d'une route, dragage d'un fleuve, d'un canal ou d'un bras de mer, pose de conduites), constitue un établissement stable même si la durée des travaux exécutés en un même lieu est inférieure à douze mois. Il y a, dans ce dernier cas, un projet unique dont l'étendue exige le déplacement du chantier¹. Ce déplacement est déterminé par la nature du projet et il existe un lien géographique ou chronologique entre les différentes phases des travaux².

Sur ce, on constate que lorsqu'un chantier de construction doit se déplacer, il est considéré comme une installation fixe d'affaires (établissement stable) dans la mesure où il s'agit d'un projet unique et déterminé.

Dans un arrêt concernant la convention de double imposition entre la Suisse et l'Allemagne, relatif à un contrat d'entreprise comprenant la livraison d'une machine à un client allemand et son assemblage par le vendeur suisse dans les locaux de l'acheteur allemand, il a été confirmé que l'obligation de montage constituait un chantier de montage. Le début de calcul de la période applicable débute dès la date d'arrivée du moteur sur les lieux (et non pas dès la date d'arrivée antérieure de la machine) et ne prend fin qu'à la date d'acceptation finale de la machine selon les termes du contrat (et non pas à la date d'achèvement des travaux). Alors même qu'un laps de temps relativement important de cinq mois (deux mois de formation et trois mois d'essais) s'est écoulé entre la fin de l'assemblage de la machine et son acceptation finale. Enfin, l'arrêt retient que les interruptions dont les causes sont liées aux travaux ne sont pas déduites du calcul³.

Dans un autre arrêt, le Conseil d'État Français, dans un arrêt du 29 juin 1981 (n° 16095) ne paraît toutefois pas exiger que les chantiers successifs se rattachent à un projet unique pour apprécier la durée de douze mois stipulés par la convention franco-espagnole de 1963. Il retient seulement que : « *La convention n'exige pas une activité continue sur un même chantier, mais vise aussi des opérations successives accomplies avec le même matériel fixe et le même personnel* »⁴.

¹ V. commentaires 20, art. 5, OCDE, (2015).

² *Ibidem*.

³ Décision du Bundesfinanzhof du 21.04.1999, in LOCHER et al., B 5.2 Nr.16. Cité par, R. DANON, D. GUTMANN, X. OBERSON, P. PISTONE, ouvrage précité, p. 200.

⁴ Lexis 360, *JCI*. Droit international, v^{is} « La notion d'établissement stable », fasc.3320, p.15. CE, 29 juin 1981, n°16095, <https://www.legifrance.gouv.fr>.

Aussi, si une entreprise (entrepreneur général) chargée d'exécuter l'ensemble des travaux d'un chantier sous-traite une partie de ceux-ci à d'autres entreprises (sous-traitants), le temps passé par chaque sous-traitant sur le chantier doit être considéré comme temps consacré par l'entrepreneur général¹.

C- La surveillance des chantiers de construction ou de montage

Une lecture stricte du modèle de convention de l'OCDE met en évidence un principe dominant, il en résulte qu'une entreprise qui surveille, sur le plan technique ou administratif, des travaux de construction ou de montage exécutés par une autre entreprise, ne doit pas être considérée comme ayant un chantier de construction. Les commentaires OCDE (C. (5), n°17) considèrent néanmoins que le paragraphe s'applique aussi aux activités de supervision des chantiers.

Certaines conventions signées par l'Algérie prévoient expressément que les activités de surveillance exercées dans le cadre d'un chantier de construction et de montage et qui ont une certaine durée (3 à 12 mois) constituent un établissement stable. Il s'agit notamment des conventions suivantes : l'Afrique du sud (2000)², Allemagne (2008)³. (V. Annexe : Les conventions et accords internationaux signés par l'Algérie).

SOUS-SECTION 2 : L'INSTALLATION FIXE A L'INTERMEDIAIRE DE L'ENTREPRISE

L'installation d'affaires faut-il qu'elle soit fixe (§1), et que l'entreprise exerce tout ou partie de son activité par son intermédiaire pour qu'elle soit qualifiée d'établissement stable (§2).

¹*Ibidem.*

²Décret présidentiel n° 2000-95 du 29 Moharram 1421 correspondant 4 mai 2000 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République d'Afrique du Sud en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger le 28 avril 1998/ JORA DP N° 026 du 07-Mai-2000.

³ Décret présidentiel n° 08-174 du 10 Jomada Ethania 1429 correspondant au 14 juin 2008 portant ratification de la convention entre la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et prévenir l'évasion et la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 12 novembre 2007/JORADP N°33 du 22 juin 2008/JORADP N° 35 du 29 juin 2008.

§1. UNE INSTALLATION D’AFFAIRES FIXE SERVANT D’INTERMÉDIAIRE A L’ENTREPRISE

Si l’installation d’affaires doit être fixe, cette fixité doit être tant spatiale que temporelle (A), et doit servir d’intermédiaire à l’entreprise (B).

A). LA FIXITE SPATIALE ET TEMPORELLE DE L’INSTALLATION D’AFFAIRES

Selon le modèle de convention OCDE, une installation ne constitue un établissement stable que si elle est « *fixe* » et la « *fixité de cette installation d’affaires* » doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence¹. De plus, cette dernière ne doit pas avoir été créée à des fins purement « *temporaires* »².

a. La fixité spatiale :

La fixité spatiale, désigne la fixité géographique. C’est-à-dire qu’un lien doit exister entre l’installation d’affaires et un point géographique, sans toutefois que la fixation de l’installation au sol soit requise³. En principe, la pratique n’accepte l’existence d’un établissement stable qu’à la condition que l’emplacement demeure à une place précise ou bien déterminée.

Autrement dit, l’installation fixe, doit exister avec un certain degré de permanence et être rattachée à un emplacement ou un lieu géographique précis. La raison de cette exigence supplémentaire est d’exclure toute activité exercée de manière coute ou temporaire du champ de l’établissement stable.

Toutefois, il est à préciser que le degré de permanence ne doit pas être interprété de manière trop stricte ou littérale, de sorte qu’une installation d’affaires ne doit pas durer indéfiniment, mais pour certaine période au moins, afin de créer un lien suffisant avec l’Etat de source⁴.

¹Commentaires 6, Art. 5, Modèle de convention OCDE : « *Puisque l’installation d’affaires doit être fixe, il s’ensuit aussi qu’un établissement stable n’est censé exister que si l’installation d’affaires a un certain degré de permanence, c’est-à-dire si elle n’a pas un caractère purement temporaire* ».

²*Ibidem*.

³ Art. 5, par. 5 du modèle de convention de l’OCDE, « *La période pendant laquelle une entreprise d’un Etat contractant opère dans l’autre Etat contractant importe peu si ses opérations n’ont pas lieu en un lieu précis, mais cela ne signifie pas l’outillage constituant l’installation d’affaires doit être matériellement fixé au sol* ». V. Aussi G. GEST Guy, G. TIXIER, « *Droit fiscal international* », P.U.F., coll. Droit fondamental, Droit financier, 4^{ème} éd., 2002, p. 225.

⁴R. DANON, X. OBERSON, D. GUTMANN, P. PISTONE, *op.,cit.* p. 190.

La période pendant laquelle une entreprise d'un Etat contractant opère dans l'autre Etat contractant importe peu si ces opérations n'ont pas lieu en un endroit précis, mais cela ne signifie pas que l'outillage constituant l'installation d'affaires doit être matériellement fixé au sol. Il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier¹.

A l'évidence, on ne peut considérer qu'un établissement stable est situé dans un Etat contractant que si l'installation fixe d'affaire permanente est située sur le territoire de cet Etat. Par ailleurs, certaines activités nécessitent d'être déplacées de façon régulière en différents endroits voisins à cause de la nature de ces activités. Dans ce cas, d'un côté il paraît impossible d'exclure une installation d'affaires pour le simple motif qu'elle se déplace ; de l'autre côté, il peut être difficile de déterminer s'il existe une seule « installation fixe d'affaires ».

Il est établi aux commentaires de l'article 5, « *qu'on considère en générale qu'il existe une installation d'affaires distincte lorsqu'on peut dire, compte tenu de la nature des activités d'entreprise, qu'un endroit donné à l'intérieur duquel ces activités se déplacent constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique au regard de ces activités* ». ²

Selon les commentaires ci-dessus, donc il est nécessairement qu'un lien soit établi entre l'emplacement de l'activité et un point géographique précis lorsque les activités ne nécessitent aucun déplacement géographique³. De plus, lorsque l'activité implique un déplacement⁴, la cohérence géographique et commerciale doit être prise en compte pour déterminer l'existence d'une installation d'affaires⁵. Ainsi, lorsque les activités se déplacent au sein d'un même endroit donné, on distingue plusieurs installations d'affaires, si chacune de ces activités constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique avec cet endroit. Un lien géographique ou chronologique est alors établi entre les différentes composantes de l'opération. Il convient évidemment de tenir compte de la nature de l'activité pour déterminer si l'endroit constitue un tout cohérent, commercial et géographique, en l'absence duquel aucune installation d'affaires ne sera censée exister⁶.

¹Commentaires 5, Art. 5, Modèle de convention OCDE (2015).

²Commentaires 5.1, art. 5, OCDE (2015).

³ En 1963, les activités dites mobiles ne pouvaient en aucun cas être constitutives d'une installation d'affaires, les commentaires de l'OCDE parus en 1977 leur ont permis de le devenir à condition qu'un lien existe entre un point géographique et l'installation d'affaires.

⁴ G. GEST Guy, G. TIXIER, *op. cit.*, p. 227.

⁵ A. CARDI, article précité, p. 13.

⁶ Quand un peintre réalise des prestations issues d'une série de contrats différents dans un même immeuble : il manque la cohérence commerciale. V. commentaire 5.3, art. 5, Modèle de convention OCDE.

Sur ce principe on peut s'illustrer par un exemple donné par le modèle de l'OCDE : « une mine constitue à l'évidence une installation d'affaires distincte, même si des activités peuvent se déplacer d'un site à un autre au sein d'une mine qui peut être de très grandes dimensions, dans la mesure où elle constitue une unité géographique et commerciale dans le cadre de l'activité minière ». ¹

Puisque l'installation d'affaire doit être fixe, il s'ensuit aussi qu'un établissement stable n'est censé exister que si l'installation d'affaires à un certain degré de permanence, c'est-à-dire si elle n'a pas un caractère purement temporaire².

b. La fixité temporelle :

L'installation d'affaires doit également exister pendant une certaine durée. Elle doit ainsi revêtir un « certain degré de permanence ». Le degré de permanence ne doit toutefois pas être interprété de manière trop stricte ou littérale, de sorte qu'une installation d'affaires ne doit pas durer indéfiniment, mais pour une certaine période au moins, afin de créer un lien suffisant avec l'Etat de source³.

En revanche, une installation peut constituer un établissement stable, même si elle n'a existé en fait que pendant très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise, qui peuvent être exercées que sur une période très brève⁴.

De même, si une installation, créée en vue d'une certaine permanence, est liquidée rapidement pour des raisons diverses, elle ne perd pas normalement son caractère d'établissement stable. *A contrario*, une installation temporaire au départ, mais dont l'activité se poursuit, devient rétroactivement un établissement stable⁵.

L'appréciation de ces éléments subjectifs est naturellement délicate. La durée doit être faite au cas par cas, et en fonction des caractéristiques des activités en cause. Une installation de courte durée peut être regardée comme un établissement stable si la non pérennité de son

¹ V. Commentaires 5.2, art. 5, OCDE (2015).

² Aliéna 6 du paragraphe 1 de l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE, version 2014.

³ R. DANON, X. OBERSON, D. GUTMANN, P. PISTONE, *op.cit.*, p. 190.

⁴ V. Commentaires 6, art.5, OCDE (2015).

⁵ Selon les commentaires 6, art.5, Modèle de convention OCDE : « ... à l'inverse, la pratique montre que dans beaucoup de cas ont conclu à l'existence d'un établissement stable quand l'installation d'affaires était entretenu durant une période plus longue ». V. aussi, GOUTHIERE Bruno, *op.cit.*, ouvrage précité. p. 267.

existence est dû aux particularités de ses activités ou bien à de mauvaise gestion ou de faillite¹. La durée minimum requise ne doit en aucun cas être influencée par la durée donnée pour les chantiers de constructions ou de montages par exemple². Car ces derniers ont des conditions particulières.

Par ailleurs, il n'est pas possible de fixer à l'avance une durée type pour déterminer le seuil minimum à partir duquel une installation d'affaires ne sera plus qualifiée de temporaire. On constate cependant que des installations présentent un caractère de fixité lorsqu'elles ont une durée supérieure à 6 mois. La durée adéquate doit prendre en compte la nature de l'activité, dès lors que la durée de 6 mois constaté ne peut être retenue, elle doit être adaptée au regard des particularités de l'activité en elle-même³.

Si certaines activités ne se déroulent que sur très peu de temps, cette courte durée n'altère pas le caractère permanent de l'installation d'affaires. De même l'interruption temporaire d'une activité lui laisse son caractère de permanence⁴. Il faut également prendre en compte les répétitions des activités et leur caractère récurrent, quelle que soit leur durée effective à chaque fois qu'elles sont exercées. Il n'y a donc aucun lien exclusif entre la durée effective de l'activité et sa fréquence.

De plus, le modèle de la convention de l'OCDE dans ces commentaires sur l'existence d'une activité pendant une période courte dans un seul pays, est une raison suffisante pour ne pas imposer l'entreprise dans ce pays, peu importe que la décision d'exercer dans ce seul pays soit une décision de l'entreprise ou une obligation ; C'est-à-dire peu importe que la permanence soit d'origine subjective dans le premier cas ou objective dans le second cas⁵. Il s'ensuit que l'impôt s'échappe de l'Etat de source de bénéfices.

§2. L'EXERCICE DE L'ACTIVITE DE L'ENTREPRISE PAR L'INTERMEDIAIRE DE CETTE INSTALLATION FIXE D'AFFAIRES

L'installation d'affaires doit permettre à l'entreprise étrangère d'exercer son activité. Donc il est nécessaire qu'un lien existe entre les activités exercées et l'installation fixe

¹ *Ibid.*, op.,cit., p. 268.

² *Ibidem.*

³ Selon les commentaires 6, Par. 1, Art. 5 de OCDE : « ... Il est parfois difficile de déterminer si c'est le cas. Même si les pratiques des pays membres n'ont pas été homogènes en ce qui concerne le critère temporel, l'expérience montre que l'on n'a pas normalement conclu à l'existence d'un établissement stable lorsque l'activité avait été exercée dans un pays par l'intermédiaire d'une installation d'affaires tenue depuis six mois ... ».

⁴ Perla, gyöngy VEGH, article précité, p. 247.

⁵ GOUTHIERE Bruno, op.cit., ouvrage précité. p. 268.

d'affaires ; celle-ci doit par conséquent servir aux activités¹. Le terme « par l'intermédiaire de » est toutefois très large et couvre toute activité exercée dans un emplacement particulier².

Autrement dit, Les activités de l'entreprise doivent être exercées, en totalité ou en partie, par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires, ce qui signifie que le personnel exerce les activités de l'entreprise dans l'Etat où est située l'installation fixe, sans qu'il soit nécessaire que ces activités aient un caractère productif³.

En conséquence, si l'emplacement ne sert pas l'activité, mais constitue en lui-même l'objet de l'activité, on ne peut pas considérer qu'un établissement stable existe physiquement. On considère que l'entreprise possède un établissement stable dès lors qu'elle exerce une activité autre qu'auxiliaire ou préparatoire de manière effective, dans une installation et que le représentant de cette installation peut conclure des contrats au nom de l'entreprise. A titre d'exemple, un bureau sera également constitutif d'un établissement stable lorsqu'il est permanent, et que celui qui le dirige dispose d'un pouvoir de négociation commerciale ; par contre, lorsque le salarié de ce bureau n'a pas le pouvoir d'agir au nom de l'entreprise, ce dernier bureau ne constitue pas un établissement stable⁴.

Trois conditions permettent de déterminer si l'établissement stable est bien l'intermédiaire de l'entreprise. Il faut tout d'abord identifier quelle est l'activité de l'entreprise dans l'Etat de la source, pour voir si elle est identique à celle menée par l'entreprise en général. Ensuite, il faut qu'un endroit spécifique servant l'activité en cause soit déterminé, l'activité doit être exercée dans un lieu précis. Enfin, en aucun cas, l'installation d'affaires ne doit constituer en elle-même l'objet de l'activité.

Donc on considère qu'une installation fixe d'affaires est l'intermédiaire de l'entreprise dès lors que celle-ci exerce son activité au moyen de l'installation, et ce à partir du moment où elle commence à préparer les activités dans l'installation, activités pour lesquelles l'installation sera consacrée en permanence⁵.

¹ R. DANON, X. OBERSON, D. GUTMANN, P. PISTONE, *op.,cit.* p. 192.

² V. Commentaires 4.6, Par. 1, Art. 5, OCDE (2015).

³ H. LACHAIZE, « *La notion de l'établissement stable à l'épreuve du commerce électronique en droit fiscal français et en droit fiscal communautaire* », mémoire de D.E.A. en Droit des affaires, Université Robert Schuman, Strasbourg, 1999-2000, p.19.

⁴ OCDE, *Modèle de convention fiscale le revenu et la fortune*, *op., cit.*, p. 72.

⁵ H. LACHAIZE, *ouvrage préc.*, p. 22.

SECTION 2 : L'AGENT DEPENDANT CONSTITUTIF D'UN ETABLISSEMENT STABLE

Un établissement stable peut exister comme il a été précédemment indiqué, lorsqu'une entreprise exerce son activité par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, en application des règles de base définissant l'établissement stable (art. 5-OCDE), mais peut également exister si un agent dépendant de l'entreprise agit pour le compte de celle-ci ; et dispose dans l'Etat contractant de pouvoir qu'il exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise¹.

L'agent dépendant est le second critère pour pouvoir reconnaître à l'activité d'une entreprise à l'étranger le caractère d'un établissement stable. Ce critère résulte de l'article 5, paragraphes 5 et 6 du Modèle la convention de l'OCDE, et constitue une exception aux règles habituelles qui caractérisent un établissement stable².

En vertu du paragraphe 5 de l'article 5 de la convention modèle OCDE, il est admis en principe qu'une entreprise doit être considérée comme disposant d'un établissement stable dans un Etat s'il existe une personne agissant pour son compte. Le même article ajoute « *qu'en l'absence de véritable installation fixe d'affaires, une entreprise peut néanmoins avoir un établissement stable là où elle est représentée par un agent qui traite des contrats en son nom* »³. Cet agent peut être une personne physique ou une société, habilitée à traiter les contrats de l'entreprise et exerçant son activité dans les domaines qui caractérisent l'établissement stable⁴.

Les objectifs de ces dispositions sont d'octroyer le droit d'imposition à un Etat, et de préciser dans quelles conditions l'entreprise est considérée comme ayant un établissement stable du fait des activités d'une personne agissant pour son compte⁵.

En outre, pour qu'une société puisse avoir un établissement stable dans un autre pays du fait d'un agent dépendant au sens des règles suscitées⁶, ce dernier devrait être avoir une dépendance juridique et économique envers l'entreprise (sous-section1) ; et qu'il exerce ses

¹ V. Paragraphe 5 de l'article 5 du modèle de la convention de l'OCDE version 2014.

² R. DANON, X. OBERSON, D. GUTMANN, P. PISTONE, ouvrage préc., p. 209.

³B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 289.

⁴*Ibid*, p. 290

⁵ F. HEUT, « *La fiscalité du commerce électronique* », Édition Litec, 2000, p. 40.

⁶ V. Paragraphe 5 de l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE version 2014.

pouvoirs, lui permettant de conclure les contrats pour cette entreprise de façon habituelle (sous-section 2).

SOUS-SECTION 1 : LA DEPENDANCE EST DEFINIE A CONTRARIO DE L'INDEPENDANCE

L'agent doit être « *dépendant de l'entreprise* » : c'est-à-dire que toutes les personnes dont les activités peuvent constituer pour l'entreprise un établissement stable sont des agents dépendants et ne doivent pas être à *contrario*, des agents jouissant d'un statut indépendant visé par le paragraphe 6 de l'article 5 (courtier, commissionnaire générale ou tout autre agent jouissant d'un statut indépendant)¹.

Autrement dit, une entreprise n'est pas considérée par les conventions fiscales, comme ayant un établissement stable du seul fait qu'elle exerce son activité par l'intermédiaire d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, du seul fait que ces personnes agissent d'une façon ordinaire dans le cadre de leurs activités².

De même, une entreprise d'un Etat contractant qui effectue des opérations commerciales par l'intermédiaire d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, ne peut être imposée dans l'autre Etat contractant à raison de ses opérations si l'agent agit dans l'exercice normal de ses activités³.

Selon les nouvelles dispositions de l'OCDE : l'agent indépendant peut être considéré (dans certaines conditions) comme un établissement stable (projet de révision de 2017 OCDE). Ce sujet sera abordé ultérieurement dans la partie 2, (Sous-section 2) de cette thèse.

La dépendance liant l'agent dépendant et l'entreprise doit être tant juridique (§1), qu'économique (§2), les commentaires ne lui donnent pas une définition précise, mais ses contours peuvent être clarifiés en antinomie de l'indépendance. La dépendance résulte donc de l'accumulation d'éléments permettant de conclure si le statut de l'agent tend le plus vers la dépendance ou bien vers l'indépendance.

¹ La notion d'agent dépendant n'est pas précisée par les conventions fiscales. Certaines conventions fiscales, adoptées par des pays francophones d'Afrique, prévoient qu'un représentant indépendant qui dispose d'un stock de marchandises à partir duquel sont effectuées des ventes et des livraisons, constitue un établissement stable.

² B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 288.

³ Commentaires 36 par. 6, art. 5, OCDE (2015).

§1. LA DEPENDANCE JURIDIQUE :

La dépendance juridique de l'agent se caractérise par l'éventuel lien de subordination qui le lie à l'entreprise **(A)** et par l'étendue de son pouvoir **(B)**.

A) L'AGENT SALARIE DE L'ENTREPRISE :

L'agent est considéré comme dépendant dès lors qu'il est salarié de l'entreprise, le contrat de travail le plaçant dans une relation qui le subordonne à son employeur. Le fait qu'un agent soit salarié a tendance à accentuer le lien de dépendance qui l'unit à l'entreprise. *A contrario*, lorsqu'il n'est lié par aucun contrat de travail avec l'entreprise, ou éventuellement par un contrat de services il jouit de son indépendance¹.

L'agent subordonné à son employeur traite donc avec les clients de l'entreprise, et n'agit pas en son nom propre. Il ne possède pas sa propre clientèle, par conséquent, l'agent salarié n'engage pas sa propre responsabilité, mais celle de l'entreprise puisqu'il agit au nom de l'entreprise, tandis que l'agent indépendant, qui agit en son propre nom et sous sa dénomination, engage sa propre responsabilité à l'égard de ses propres clients².

B) L'AGENT NE DISPOSE PAS D'UN POUVOIR PROPRE

Lorsqu'un salarié travaille pour une entreprise, il doit respecter les directives de son employeur, celles-ci peuvent être précises et lui imposé de demander un accord avant de signer tout contrat ou de conclure toute opération. Lorsqu'un agent est indépendant, il peut exercer son activité selon ses propres méthodes, compétences et choix³, néanmoins cette indépendance va être atténuée si les directives de l'entreprise qu'il lui incombe de respecter sont précises et strictes.

De même, plus l'agent doit rendre des comptes à l'entreprise et respecter des consignes strictes et moins il a de pouvoir, il est donc plus facilement qualifié de dépendant de l'entreprise sur le plan juridique, en sus de sa dépendance économique.

¹ R. DANON, X. OERSON, D. GUTMANN, P. PISTONE, *op.,cit.*, p. 211.

²V. Commentaires 38. Par. 6. Art. 5, OCDE (2015).

³ PLEIJSIER Arthur, « *The agency permanent establishment: the current definition, part one* », Intertax 2003, Volume 29, n° 5, May, p. 180.

§2. LA DEPENDANCE ECONOMIQUE DE L'AGENT DEPENDANT

La dépendance de l'agent s'apprécie notamment au regard de l'étude de la répartition des risques qui est indissociable de la rémunération qui lui est versée par l'entreprise (A). Dans le cas des personnes morales, l'étude se focalisera la possibilité pour qu'une filiale puisse être regardée comme un agent dépendant de sa société mère afin de la qualifier comme étant un établissement stable (B).

A)- LA DEPENDANCE CARACTERISEE PAR L'ABSENCE DE PRISE DE RISQUE PAR L'AGENT :

Si l'agent est dépendant, les risques doivent être supportés exclusivement par la société qui l'emploie et non par l'agent lui-même. En conséquence, la répartition des risques est liée à la rémunération, la moindre indemnisation qui permettrait de réduire le risque de perte de façon importante ou de remédier à l'incertitude quant aux futurs bénéfices révèle la dépendance d'un agent¹. Il ne faut toutefois pas analyser toute mesure aidant l'agent tel que des garanties minima de rémunérations comme constituant en elles-mêmes des preuves d'une dépendance de l'agent. Si l'agent est dépendant, il reçoit un salaire qui ne tient pas compte des risques, qui sont alors pris par la société, à l'inverse, lorsque l'agent est indépendant, il prend en charge les risques ainsi que ses propres frais, par conséquent, aucune compensation financière ne doit lui être apportée par l'entreprise, à défaut, il sera considéré comme dépendant².

Un deuxième critère qu'il faut prendre en compte dans cette situation, de savoir si l'agent exerçant son activité uniquement pour une seule société ou pour plusieurs. Dans l'hypothèse où l'activité est exercée pour le compte d'une société et pour une longue période la dépendance est facilement prépondérante, toutefois ce critère ne doit constituer qu'un indice parmi d'autres facteurs à prendre en compte. A l'inverse, si l'agent conclut des contrats pour plusieurs sociétés, la dépendance sera moins facile à établir³.

Il convient de noter également, qu'il ressort nouveaux commentaires du projet de mise à jour de 2017 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, qu'un agent dépendant ou même indépendant agissant pour le compte de plusieurs sociétés pour une période plus ou moins

¹ A. CARIDI, article précité, p. 44.

² R. DANON, X. OBERSON, D. GUTMANN, P. PISTONE, *op.,cit.*, p. 211.

³ V. Commentaires 38, par.6, art. 5, OCDE (2015).

longue, est qualifiée comme agent dépendant de la société étrangère, et est constitutive d'un établissement stable.

Enfin, concernant la dépendance et le lien de parenté entre deux sociétés, la dépendance économique d'une filiale vis-à-vis de sa société mère, du fait de son contrôle, ne suffit pas, selon les commentaires de l'OCDE de 2003, pour établir que la filiale contrôlée est un établissement stable de cette société mère. Cette précision incite à se demander, à partir de quel moment une filiale peut constituer un établissement stable de sa société mère dans les nouveaux commentaires de la convention modèle de l'OCDE version 2010 ?

B) LA FILIALE PEUT CONSTITUER UN AGENT DÉPENDANT DE SA SOCIÉTÉ MÈRE

La filiale, en tant que telle, ne constitue pas un établissement stable ; elle est considérée comme une installation également exclue sous certaines conditions, de la catégorie d'établissement stable. Cette évidence est souvent confirmée par les conventions fiscales qui s'inspirent du modèle de l'OCDE de 2003. À cet égard, il est intéressant de mettre en évidence la position qui fût adoptée par le modèle de convention de l'OCDE de 2010, et exposer l'interprétation jurisprudentielle retenue à ce sujet.

a. La position du modèle de convention de l'OCDE sur les filiales :

À l'origine, les modèles de conventions de Mexico et de Londres posaient le principe selon lequel l'existence d'une filiale ne constitue pas en soi un établissement stable de la société mère dans la mesure où l'entreprise est juridiquement indépendante¹.

Le septième paragraphe de l'article 5 du modèle la convention de l'OCDE de 2003 énonce clairement : « *le fait qu'une société qui est « résidente d'un Etat contractant »* contrôle ou est contrôlée par une société qui est un « *résident de l'autre Etat contractant* », ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non), ne suffit pas en lui-même, à octroyer à l'une de ces deux sociétés un statut d'établissement stable en complémentarité de l'autre établissement ². Cela suppose juridiquement ; l'existence d'une filiale dans un Etat autre que celui où est implantée sa société mère.

¹ PARTY Bertrand, th. préc., p. 54.

² OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée du 22 juillet 2010, pp. 112, 113.

Du point de vue fiscal, la filiale constitue une entité juridiquement indépendante même si son activité est dirigée par la société mère. Cependant, le modèle de convention OCDE de 2010, n'exclue pas la possibilité pour qu'une filiale soit un établissement stable de la société mère, ou d'une autre société du groupe, ou d'un établissement hors du groupe¹.

Le comité des affaires fiscales précise à cet effet, qu'une filiale constitue un établissement stable pour la société, si la filiale ne peut être considérée comme un agent indépendant au sens de l'article 5 §6, et si elle dispose de pouvoir qu'elle exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de la société mère².

D'autre part, la filiale qui exerce pour le compte de la société mère une activité de représentation pourra être considérée comme un établissement stable de la société mère ; si par exemple, la filiale agissant en vertu de pouvoirs reçus, conclut des contrats de vente au nom de la société mère, par conséquent, la filiale sera un établissement stable de la société mère uniquement pour ces activités particulières³. Dans ce cas, la société mère sera imposée seulement sur les bénéfices provenant de ces activités, quant à la filiale, elle sera redevable de l'impôt sur tous les bénéfices qu'elle a réalisés indépendamment⁴.

b. L'interprétation jurisprudentielle concernant la filiale

La question de savoir si une filiale peut constituer un établissement stable, s'est posée d'abord à la jurisprudence française à l'occasion de l'affaire Interhom AG et de l'affaire Zimmer.

Les faits de la première affaire, exposés devant le Conseil d'Etat⁵, concerne une société suisse qui avait pour activité la location de résidences de vacances en Suisse et à l'étranger. Cette société avait créé deux filiales en France selon les besoins de son activité : La première, qui a le statut d'agence de voyage, assure la réception des réservations et l'encaissement du prix des séjours. La seconde dénommée SARL Interhom Gestion, cette filiale possédait le statut d'agent immobilier, et était chargée de rechercher de nouveaux logements à proposer à la location, de prospector des locataires et d'assurer l'organisation concrète des locations (remise

¹ J.-P. FOUCAULT, *op. cit.*, p. 19.

² V. Commentaires 41, art. 5, OCDE (2015).

³ J.-P. FOUCAULT, *op. cit.*, p. 19.

⁴ NGUYEN Phu Duc, « *La fiscalité internationale des entreprises* », Elsevier Masson, 1985, p. 93.

⁵ CE 20 juin 2003, n°224407, *RJF*, 10/03, 751.

des clés aux locataires, état des lieux...). Ces deux filiales ont fait l'objet d'une imposition en France sur la base des commissions reçues de leur société-mère.

Dans le cadre de cette affaire, les juridictions françaises se sont trouvées saisies d'une question inédite : la filiale Française d'une société étrangère peut-elle constituer un établissement stable de sa société mère¹ ? Et si oui, sur quel fondement et dans quelles conditions ?

A la lumière des développements précédents, un établissement stable est caractérisé, aux termes des conventions fiscales, soit par l'existence d'une installation fixe d'affaires (siège de direction, bureau, succursale, usine...) au moyen de laquelle la société étrangère exerce tout ou partie de son activité, soit par la présence dans l'Etat d'accueil d'un agent agissant pour le compte de la société étrangère².

L'agent, qui peut être indifféremment une personne physique ou une société, doit être vis-à-vis de la société étrangère dans une situation de dépendance juridique et économique, qui le distingue de celle d'un agent dit indépendant agissant pour son propre compte en dehors de tout lien de subordination³. L'agent doit, par ailleurs, disposer de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère.

Un attendu explicite la position prise par le Conseil d'Etat :

« ...une société résidente en France, contrôlée par une société résidente en Suisse, ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considéré comme un agent indépendant de la société résidente de suisse et si elle exerce habituellement en France, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société »⁴.

La conclusion du Conseil d'Etat fut « *L'absence d'établissement stable* », car la filiale n'agissait pas dans le domaine caractérisant les activités propres de la société mère. En d'autres termes, les deux sociétés exercent des activités différentes, l'activité de la société suisse

¹ C. NOUEL, S. REEB, « *La filiale française d'une société étrangère peut-elle constituer un établissement stable de sa société-mère ?* », *Bulletin Joly Société*, n°12, 1 décembre 2003, p. 1289.

² V. Commentaires 3, par.1, art. 5OCDE (2015).

³ V. Commentaires 5, art. 5, OCDE (2015).

⁴ CE 20 juin 2003, n°224407, RJF, 10/03, 751.

consistait à contracter avec les propriétaires, tandis que celle de la société Française consisterait à contracter avec les locataires.

Toutefois, il existe des cas où une filiale est considérée comme un établissement stable, lorsqu'elle exerce pour le compte de la société mère une activité de représentation¹, tel est le cas dans une seconde affaire.

Les faits de la cause dont a été saisi le CAA Paris ont trait à une société britannique « Zimmer Limited », qui commercialisait des produits orthopédiques en France par l'intermédiaire d'une filiale société-Zimmer SAS. Dès la date du 27 mars 1995, les deux sociétés ont convenu, par un contrat de commissionnaire, que la filiale deviendrait le commissionnaire et non plus le distributeur de la société mère. Suite à cette transformation, l'administration fiscale a estimé que la société britannique Zimmer LTD disposait en France d'un établissement stable, et que la fraction des bénéfices de cette société imputable audite établissement stable devait être imposable en France. Or selon les dispositions du modèle convention de l'OCDE, pour constituer un établissement stable l'entreprise étrangère doit :

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

Dans ce dernier cas l'établissement stable n'est constitué que si cette personne jouit :

- D'un statut dépendant vis-à-vis de l'entreprise ; et d'un pouvoir pour engager l'entreprise en concluant des contrats au nom de celle-ci.

Dans l'affaire Zimmer LTD, la Cour Administrative d'Appel s'est fondée sur les deux critères précités pour déterminer si la filiale commissionnaire constitue réellement un établissement stable de l'entreprise britannique :

¹CAA Paris, 2 février 2007, n° 05PA02361, <https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechExpJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000017989536&fastReqId=485115184&fastPos=2>

La dépendance de la société Zimmer SAS est avérée. Elle résulte des articles 2.1 et 5.4 du contrat de commissionnaire conclu entre les deux sociétés, il en ressort que la filiale était sous contrôle de la société Zimmer LTD, et elle agissait exclusivement pour le compte de celle-ci¹ en matière de modalités de vente, réalisation des projets publicitaires, des nouvelles brochures et qu'elle.

En outre, le commissionnaire disposait selon les articles 2.3 et 2.2 du contrat de commissionnaire mandaté du pouvoir d'« *accepter des commandes, de présenter des devis et des documents dans le cadre des appels d'offre, et de conclure des contrats de vente des produits pour le compte de Zimmer sans approbation au préalable de ce dernier* ». De même, il se peut « *engager des négociations de prix, accorder des remises ou des modalités de paiement différés avec les clients actuels ou de nouveaux clients sans l'approbation préalable spécifique de Zimmer* ». Ceci démontre que la société Zimmer SAS prouvait engager la société Zimmer LTD².

En définitive, les critères caractérisant l'établissement stable sont opérants dans cette affaire, et ont justifié que la Cour d'Appel Administrative de Paris donne gain de cause à l'administration fiscale, en estimant que la filiale commissionnaire Zimmer SAS constituait un établissement stable de la société britannique Zimmer LTD.

Actualisation des données :

Le Conseil d'Etat a adopté une approche différente dans son arrêt du 31 mars 2010, n°304.715 et 308.525³. Dans lequel une application affinée du deuxième critère fut retenue en ces termes : « (...)qu'il ressort des termes du contrat de commission liant la SOCIETE ZIMMER LIMITED à la société Zimmer SAS que cette dernière a pour activité unique la vente pour le compte et aux risques de la SOCIETE ZIMMER LIMITED des produits de celle-ci, laquelle prend en charge les frais de cette commercialisation et contrôle la plupart des conditions générales de vente, il ne résulte pas de ces stipulations que les contrats conclus par la société Zimmer SAS engageraient la SOCIETE ZIMMER LIMITED à l'égard de ses cocontractants ; qu'ainsi, quel que soit le degré de sa dépendance vis-à-vis de la SOCIETE ZIMMER LIMITED, qui n'est d'ailleurs pas contesté, la société Zimmer SAS

¹ J.-J. CAPPELAERE, « Une filiale extraterritoriale induit-elle la présence d'un établissement stable ? », Revue banque, n° 730-731, décembre 2010, pp. 136-137.

² *Ibid.*, p. 139.

³ CE 31 Mars 2010, N° 304715, <https://www.legifrance.gouv.fr>.

ne peut être regardée comme un agent de la SOCIETE ZIMMER LIMITED constituant un établissement stable de cette dernière au sens du paragraphe 4 de l'article 4 de la convention franco-britannique »).

SOUS-SECTION 2 : LE POUVOIR D'ENGAGER L'ENTREPRISE ET DE CONCLURE DES CONTRATS

Pour qu'un agent soit considéré comme établissement stable d'une entreprise, il doit être dépendant de cette entreprise, et qu'il exerce habituellement les pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise (§1), et qu'il engage celle-ci (§2).

§1. LE POUVOIR DE CONCLURE DES CONTRATS AU NOM DE L'ENTREPRISE DOIT ETRE A TITRE HABITUELLE

L'agent doit être habilité et autorisé par l'entreprise à conclure des contrats en vertu du paragraphe 5, qui dispose que : *« seules les personnes habilitées à conclure des contrats peuvent constituer un établissement stable pour l'entreprise dont elles dépendent »*¹. En principe la présence d'un agent dépendant ne constitue pas à elle seule un établissement stable, Il faut en sus, selon l'expression habituelle, que cette personne dispose de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, et qu'elle exerce habituellement ces pouvoirs².

L'expression « de pouvoir [...] lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant des contrats littéralement au nom de l'entreprise, mais s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise.

L'emploi du terme établissement stable dans ce contexte suppose naturellement que cette personne utilise ses pouvoirs de manière répétée et non seulement dans des cas isolés³. A titre d'exemple, si une installation permanente est dirigée par un salarié d'une entreprise étrangère dépourvu de tout pouvoir pour traiter les contrats au nom de l'entreprise, il n'y a pas nécessairement un établissement stable dans ce cas précis. Notamment dans la mesure où le rôle de cette personne consiste uniquement à recueillir des commandes ou des offres de contrats

¹V. art. 5, par. 5, du modèle de convention de OCDE, version 2014.V. aussi, H. LACHAIZE, préc., p. 23.

²V. Commentaires 32.1 par. 5 sur Art. 5, OCDE (2015). V. aussi, B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 288.

³ « L'emploi du terme « établissement stable » dans ce contexte suppose, naturellement, que cette personne utilise ses pouvoirs de manière répétée et pas seulement dans des cas isolés ». V. Commentaires 32.1 par. 5 sur Art. 5, OCDE. V. aussi, H. LACHAIZE, préc., p. 24.

et à les transmettre au siège de l'entreprise, ou encore à exécuter des tâches matérielles et accessoires pour l'exécution d'un contrat conclu en dehors de son intervention¹.

A l'inverse, pour qu'on soit en présence d'un établissement stable, il faut, en principe que l'agent ait le pouvoir de satisfaire les commandes des clients sans que celles-ci aient été au préalable accepté par l'entreprise. Il a alors, en réalité le pouvoir de conclure des contrats². Le comité des affaires fiscales de l'OCDE estime à ce propos, qu'un agent possède le pouvoir effectif de conclure des contrats lorsqu'il sollicite et reçoit les commandes, sans pouvoir pour autant de les finaliser de manière formelle³.

Dans le même contexte, les conventions fiscales peuvent prévoir des dispositions spéciales, qui conditionnent la qualification d'établissement stable, et sans faire de référence aux pouvoirs de l'agent, au seul fait qu'il ait un stock de marchandises à sa disposition, et s'il utilise ce stock pour exécuter des commandes qu'il a reçues pour le compte de l'entreprise⁴. Par exemple, « *On peut considérer qu'un agent possède le pouvoir effectif de conclure des contrats lorsqu'il sollicite et reçoit les commandes (sans les finaliser de manière formelle), lesquelles sont envoyées directement à un entrepôt d'où sont livrées les marchandises et lorsque l'entreprise étrangère ne fait qu'approuver les transactions de façon routinière* »⁵.

§2. LE POUVOIR D'ENGAGER PAR L'AGENT DOIT ETRE PROPRE A L'ENTREPRISE :

La seconde condition qui caractérise un établissement stable sur le fondement de la notion d'agent dépendant, réside dans la nécessité pour cet agent d'avoir également le pouvoir d'engager l'entreprise. Ce pouvoir doit être exercé dans les activités propres de l'entreprise. Il en résulte, que la possibilité offerte pour une personne de conclure des contrats ne suffit pas en elle-même à caractériser un établissement stable. En effet, les commentaires du modèle de convention de l'OCDE précisent qu'il est nécessaire, que cette personne ait le pouvoir de conclure des contrats qui ont trait aux activités de l'entreprise⁶.

¹ L'exemple est cité par B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 288.

² *Ibid.*, p. 289.

³ V. Commentaires 32, art. 5, OCDE (2015).

⁴ Voir à titre d'exemple, les conventions franco-marocaine du 29 mai 1970, ou franco-indienne du 29 septembre 1992.

⁵ Exemple cité aux commentaires 31.1, Par. 5, Art. 5, OCDE (2015).

⁶ « *Les pouvoirs permettant de conclure des contrats doivent couvrir les contrats qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de l'entreprise* ». V. Commentaires 33, art. 5, OCDE (2015).

De plus, les pouvoirs doivent être habituellement exercés dans l'autre Etat. Si par exemple¹, une personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise peut être considérée comme exerçant ses pouvoirs « dans cet Etat », même si le contrat est signé par une autre personne dans l'Etat où est située l'entreprise, même si la première personne n'a pas reçu formellement un pouvoir de représentation². Dans ce cas, il convient de se référer à la situation commerciale réelle pour déterminer si tel est ou non le cas, selon les commentaires de l'OCDE.

En revanche, les contrats conclus au nom de l'entreprise engagent cette dernière même lorsqu'ils ne sont « *pas effectivement conclus au nom de l'entreprise* ». C'est-à-dire, un agent peut donc conclure des contrats en son propre nom, et de ce fait, engage l'entreprise parce que celle-ci est effectivement liée pas ces contrats³. A cet effet, on pense qu'il faut accorder autant d'importance à la substance de la délégation, qu'à sa forme pour identifier si un agent peut effectivement engager l'entreprise dont il dépend⁴.

Il est clair, que l'agent habilité à traiter habituellement les contrats de l'entreprise doit exercer son activité dans les domaines caractéristiques d'un établissement stable, ce dernier ne peut être caractérisé, qu'à la condition que les activités accomplies par l'agent, constitueraient si elles étaient exercées par une installation fixe d'affaires, de cette dernière un établissement stable⁵.

Diverses précisions à ce sujet, sont inclus dans des conventions fiscales bilatérales, dont la convention franco-indienne du 29 septembre 1992, selon laquelle un agent indépendant dépourvu de tout pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise peut constituer un établissement stable, s'il conserve un stock sur lequel il prélève des marchandises aux fins de livraison pour le compte de l'entreprise⁶.

La notion de l'établissement stable au regard de cette convention n'est pas appréciée par rapport à la notion « *d'agent indépendant* », mais en tenant compte de la mission que pourrait

¹L'exemple cité par l'OCDE, commentaires 33, art. 5.

²V. Commentaires 33, art. 5, OCDE (2015).

³ R. DANON, X. OBERSON, D. GUTMANN, P. PISTONE, *op.cit.*, p. 217.

⁴*Ibidem*.

⁵ L'exemple cité par B. GOUTHIERE, *op.cit.*, p. 290.

⁶*Ibid.*, p. 291.

remplir cet agent, et de l'établissement qu'il représente, si ce dernier est une entité qui se trouve dans un Etat autre que celui dont il dépend.

A) CAS PARTICULIER DES AGENTS D'ASSURANCES :

Le secteur de l'assurance peut soulever une problématique particulière en matière d'établissement stable. Les compagnies d'assurance peuvent en effet se livrer à des activités locales significatives sans être imposées sur place, en agissant par l'intermédiaire d'agents indépendants ou d'agents dépendants pouvant collecter des primes sans avoir pour autant le pouvoir de négocier les contrats¹.

Afin de limiter lesdites risques, certaines conventions fiscales, conclues par référence au modèle de l'ONU, incluent un paragraphe aux termes duquel une entreprise d'assurances est considérée comme ayant un établissement stable dans un État si elle perçoit des primes dans cet État ou assure des risques encourus dans cet État par l'intermédiaire d'une personne dépendante². Une disposition similaire est contenue dans un certain nombre de conventions fiscales conclues par la France, par exemple avec l'Allemagne (1959), la Belgique (1964), le Bénin (1975), le Burkina-Faso (1965), le Brésil (1971), le Cameroun (1976), Centrafrique (1969) la Côte d'Ivoire (1966), l'Éthiopie (2006), la Finlande (1970), l'Indonésie (1979)³.

En la matière, le Conseil d'État Français a jugé, à propos d'une société française qui avait dû désigner en Nouvelle-Calédonie un agent spécial d'assurance à des fins purement réglementaires, qu'un agent dépendant disposant du pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise ne caractérise un établissement stable, que si cet agent utilise effectivement, de façon non occasionnelle, le pouvoir qui lui est ainsi dévolu⁴. Un agent désigné à des fins réglementaires, qui se borne à transmettre des courriers et qui n'est pas rémunéré, ne saurait caractériser un établissement stable.

Afin de clarifier les choses, et d'être en mesure de reconnaître la caractérisation d'un établissement stable à des agents d'assurances, ou de leur refuser cette reconnaissance, il convient de citer divers exemples :

¹Lexis 360, « *La notion d'établissement stable* », *JCl. Droit international*, fasc.3320, p. 22.

² V. modèle de Convention fiscale de l'ONU, art. (5) version, 2011.

³*Ibidem*. P. 23.

⁴CE, 1er juin 2005, n° 259618, Nouvelle-Calédonie c/ SA Eagle Star Vie : *Juris-Data* n° 2005-080690 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 7, comm. 177, concl. P. Collin ; *RJF* 10/2005, n° 1087 ; *BDCF* 10/2005, n° 121, concl. P. Collin.

1° Exemples de non-caractérisation d'établissement stable à des agents :

La jurisprudence regorge d'exemples qui peuvent être donnés à ce sujet :

- Une société n'a pas d'établissement stable en Polynésie, lorsqu'elle est représentée par un agent indépendant qui n'a aucun pouvoir de décision pour la signature des contrats¹ ;
- Une société britannique exerçant une activité d'organisateur de voyages et de séjours touristiques au profit d'une clientèle britannique, et qui utilisait en France les services d'un agent pour négocier et conclure des contrats avec les propriétaires des résidences de vacances, sans commercialiser de séjours, en droit ou en fait, n'a pas d'établissement stable en France. Les missions de l'agent, en effet, ne concernaient pas des opérations constituant l'activité propre de la société² ;
- Une société française, filiale d'une autre société française, qui exerce une partie de son activité, pour le compte d'une société belge dont elle commercialise les prestations auprès de la clientèle française, qui est responsable des offres faites à cette clientèle, et dont l'organisation et le personnel ne sont pas contrôlés par la société belge, ne saurait être regardée comme un agent dépendant et, par suite, comme un établissement stable de cette dernière société³ ;
- Ne constitue pas un établissement stable en France une société exploitant au Royaume-Uni, une activité d'organisateur de voyages et de séjours touristiques à l'étranger. Un agent résidant en France recruté par cette société dans le but de prospecter localement pour sa clientèle résidant outre-manche des résidences de vacances en France, de fournir une assistance technique sur place et plus généralement de contrôler la bonne exécution des prestations, dès lors que les missions confiées par la société à son correspondant local ne concernent pas des opérations constituant son activité propre⁴ ;

¹CAA Paris, 22 janv. 1998, n° 95-3510 et n° 97637, Territoire de la Polynésie française c/ SA Eagle Star Vie : Dr. fisc. 1998, n° 44, comm. 971, concl. Mme C. Martin ; *RJF* 4/1998, n° 383 ; solution transposable pour l'application de conventions fiscales reprenant le modèle de l'OCDE.

²CAA Bordeaux, 4e ch., 5 févr. 2004, n° 00-833, Sté Something Special: *RJF* 6/2004, n° 632.

³CAA Paris, 26 nov. 2003, n° 00-134, Sté Intercontainer : *RJF* 4/2004, n° 404.

⁴CAA Bordeaux, 5 févr. 2004, n° 00-833, Sté Something Special.

B) EXEMPLES DE CARACTERISATION D'ETABLISSEMENT STABLE A DES AGENTS :

La jurisprudence a eu l'occasion de prononcer la caractérisation d'un établissement stable à des agents, et de considérer :

- Qu'un établissement stable dût être caractérisé pour une société suisse qui disposait de bureaux et de salariés en France, compte tenu du fait que les « *contrats adressés en Suisse, pour signature par le PDG, correspondaient à un produit totalement achevé* ». La signature du PDG ne consistait alors qu'en un simple visa de pure forme¹;
- Qu'une société suisse possède un établissement stable en France, même si elle n'a manifestement pas d'activité en Suisse, et exerce son activité en France par l'intermédiaire d'agents d'assurances qui ont le pouvoir de l'engager, et qui ne peuvent être regardés comme indépendants².

CONCLUSION DU CHAPITRE I

Le concept de l'établissement stable bien évidemment est l'un des très important dans la fiscalité internationale, lorsqu'une entreprise effectue une installation fixe d'affaires dans un autre pays par le biais d'un tel concept. Ce faisant entraînant une obligation fiscale sur le revenu dans ce pays. Mais reste à bien identifier la notion de l'établissement stable dans la législation fiscale de l'établissement stable dans chaque état. Cela est faisable généralement à travers des modèles des conventions fiscales bilatérales entre deux juridictions (pays de résidence, où l'entreprise principale est basée, et le pays de source où l'activité est établie).

En revanche, on peut penser que l'existence de l'établissement stable pourrait être évitée en utilisant juste un agent dépendant de cette entreprise. Mais l'article 5 dans son paragraphe 5 dispose qu'un agent peut constituer un établissement stable « *s'il exerce habituellement son pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise* », juste à la condition que les deux pays doivent être liés par une convention fiscale bilatérale.

En fin on peut dire que malgré que les conventions fiscales elles-mêmes définissent presque universellement la notion l'établissement stable sur la base du concept tel qu'énoncé

¹CAA Lyon, 24 mai 2007, n° 02-1280, SA Iota : *RJF* 12/2007, n° 1383.

²CAA Lyon, 22 sept. 2009, n° 06-1048, Sté Médecine Beauty : *RJF* 1/2010, n° 9 ; BDCF 1/2010, n° 4, concl. G. Gimenez.

dans l'un des deux modèles de conventions fiscales de l'OCDE et l'ONU sur la double imposition entre les pays développés et les pays en développement. Reste à bien l'identifier à chaque fois dans chaque état lors des traitements des conventions fiscales bilatérales entre eux.

CHAPITRE 2 : L'INCIDENCE DU MODELE DE L'OCDE ET DE L'ONU SUR LES CONVENTIONS FISCALES BILATERALES

Les relations fiscales entre les Etats sont à l'heure actuelle essentiellement pensées à travers les conventions fiscales internationales selon LAMBERT¹. Bien évidemment ces dernières sont des traités bilatéraux ayant pour objectif principal l'élimination des doubles impositions internationales, et lutter contre l'évasion fiscale ; Mais leurs rôles est plus important qu'elles s'imposent au droit interne, ces dernières peuvent en modifiant les dispositions selon BELTRAM².

Il est à rappeler que le principe fondamental établi par les conventions fiscales concernant les bénéfices des entreprises industrielles et commerciales stipule que ces derniers sont en principe soumis à l'impôt dans l'État de résidence de l'entreprise. Toutefois, cette règle admet une exception importante : lorsque ces bénéfices sont générés par le biais d'un établissement stable, les sociétés sont alors tenues de déclarer et de payer l'impôt dans l'État où se situe cet établissement stable³. Cette disposition vise à éviter la double imposition et à encourager la transparence fiscale entre les pays, tout en préservant le droit des États à taxer les activités économiques qui s'y déroulent.

Dans notre cas d'étude, le modèle de convention fiscal des Nations Unis étant élaboré pour servir de référence aux conventions conclues entre pays industrialisés et ceux en voie de développement. Nous nous limiterons, dans le cadre de cette analyse, à l'étude de deux aspects qui influencent directement les capacités d'imposition des pays d'accueil des investissements étrangers, à savoir l'incidence des modèles de l'OCDE et de l'ONU, sur la particularité de l'établissement stable sur les modèles de conventions fiscales bilatérales (**Section 1**), ainsi qu'en droit interne (**Section2**).

¹ LAMBER Thierry, « *L'impôt dans une économie mondialisée* », édition puf, 2021 ;

² BETRAM Pierre, « *La fiscalité en France* », édition 9, HACHETTE, 2003.

³ Art. 7, par. 1 des conventions modèle de l'OCDE et de l'ONU, stipulent à ce propos 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 situé* ».

Les contours étant précisés de l'identification de l'établissement stable dans les modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU, nous tenterons d'examiner dans les développements qui suivent, sous ce chapitre une analyse comparative des modèles OCDE et ONU et son intérêt pour les pays en voie de développement.

SECTION1 : LA PARTICULARITE DE LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE SUR LES MODELES DE CONVENTIONS

Les modèles de conventions de l'OCDE et de l'ONU comme on a suscité sont des traités fiscaux bilatéraux, qui prévoient des mesures relatives à l'imposition des revenus (bénéfices, intérêts, dividendes, redevances), des entreprises multinationales. La notion d'établissement stable telle qu'elle décrite dans ces modèles est essentielles, car la plupart entre eux sont conclus entre les pays industrialisés et les pays en voie de développement se réfèrent à cette notion. Notamment ceux signés par l'Algérie.

Il est à rappeler que, les articles 5 des modèles de convention des modèles de convention clarifient cette notion d'établissement stable. En revanche, la notion d'établissement stable, telle qu'elle est posée par le modèle de convention de l'OCDE n'est pas bénéfique pour les pays en voie de développement, qui sont majoritairement des Etats source de bénéfices¹, dans lesquels se pose, avec acuité, la question de l'existence ou non d'un établissement stable. Ces Etats recherchent évidemment à élargir la notion d'établissement stable, afin de taxer les profits du plus grand nombre d'entreprises étrangère exerçantes des activités sur leur territoire².

A cet égard, le modèle de l'ONU a adopté sous l'impulsion de ces pays, un modèle de convention destiné à répondre à leurs attentes. Les travaux engagés à l'initiative de la Société des Nation conduisent à l'élaboration en 1971 et en 1980, d'un modèle de convention, cependant la plupart des conventions qui ont été signée depuis suivent le modèle de l'ONU³.

Il était nécessaire à ce stade, d'entamer une analyse comparative des modèles de l'OCDE et ONU en ce qui concerne la notion d'établissement stable ? (**Sous-section1**). Par la suite se posera la question de savoir quel est l'intérêt pour les pays en voie de développement adoptant ce modèle de conserver en dépit de sa suppression dans le modèle OCDE l'article 14 ayant trait aux professions libérales de la convention modèle (**Sous-section2**) ?

¹ B. PARTY, th. préc., p. 111.

²*Ibidem.*

³S. NAJI, op., cit., p. 462.

SOUS-SECTION 1 : LES PRINCIPALES DIVERGENCES PRECONISEES PAR LES PAYS EN VOIE DE DEVELOPPEMENT

En vertu des articles 5 des modèles de convention (OCDE et ONU), les bénéfices réalisés par les firmes internationales sont imposables dans l'Etat d'accueil de leurs activités extérieures, dans la mesure où ces activités sont exercées dans le cadre d'un établissement stable¹.

Les conventions fiscales, dans leur diversité, établissent un principe d'assujettissement à l'impôt des bénéfices dégagés par des sociétés industrielles et commerciales dans leur Etat de résidence. Pour leur part, les bénéfices réalisés dans un autre Etat à travers un établissement stable dont disposent ces sociétés, dérogent au précédent principe².

Le modèle précédent de convention de l'OCDE, qui répartit les revenus ou bien les impôts entre les pays d'origine et le pays de résidence, constitue la référence des conventions conclues entre pays développés. Ce choix est motivé par des raisons économiques, notamment le manque de ressources fiscales à même d'alimenter leurs budgets nationaux³.

Dans la majorité des cas, les entreprises étrangères qui s'installent dans ces pays sont représentées par des chantiers de constructions ou de montage, ou encore par des bureaux ou comptoirs d'achat⁴. Cette variété d'établissements incitent les pays en voie de développement à adopter une définition de l'établissement stable en tant que support pour l'application de l'impôt sur les bénéfices, différente de la définition prônée par l'OCDE⁵. De ce fait, ces pays optent afin d'atteindre plusieurs finalités, pour la convention modèle de l'ONU qui élargit cette définition. On constatera par la suite que, même si le modèle de l'ONU avance une définition large de la notion d'établissement stable, il en est autrement du modèle OCDE.

Cet élargissement se reflète sur la notion d'établissement stable, contenue dans les conventions conclues par les pays en voie de développement avec les pays industriels, dans le cadre du modèle de convention de l'ONU⁶. Il s'ensuit que cette notion inclut des activités qui sont susceptibles de procurer d'importants bénéfices, et permet d'éviter le recours au modèle de

¹S. NAJI, art., préc., p. 463.

²J. SCHAFFNER, « *Droit fiscal international* », 2^{ème} édition, Édition Promoculture, p. 56.

³*Ibidem*.

⁴B. PARTY, th., préc., p. 113.

⁵*Ibidem*.

⁶V. art. 5 du modèle de convention modèle de l'ONU 2011.

l'OCDE, qui bride considérablement l'action des autorités fiscales des pays d'accueil des investissements directs des sociétés étrangères¹, et amoindrit les recettes fiscales de ces pays.

Il est nécessaire d'exposer les principales divergences entre les deux conventions modèles de l'OCDE et celle de l'ONU, pour déterminer lequel des deux est le plus profitable pour les pays en voie de développement.

§1. LES DIVERGENCES ENTRE LES MODELES DE L'ONU ET L'OCDE

Le recours à l'analyse comparative des modèles OCDE et ONU, est d'un apport considérable, vu que le dernier modèle constitue sert de référence aux conventions conclues entre pays industrialisés et ceux en voie de développement.

A) LES CHANTIERS ET LES ACTIVITES DE MONTAGE

L'article 5, § 3 du modèle de la convention OCDE prévoit qu'un chantier de construction ou de montage constitue un établissement stable si sa durée dépasse douze mois. L'article 5, § 3, du modèle de la convention ONU prévoit quant à lui qu'un chantier de construction ou de montage constitue un établissement stable lorsque sa durée dépasse six mois².

L'importance de la fixation de la durée du chantier est indéniable. En ce sens, que plus la durée prévue par la convention conclue par les deux Etats contractants est courte, plus le pays d'implantation du chantier bénéficie aura les possibilités d'imposer les bénéfices liés à ce chantier³.

B) LES ACTIVITES REPUTEES NE PAS ETRE CONSTITUTIVES D'UN ETABLISSEMENT STABLE

À la différence du modèle de la convention OCDE article 5, §4, la convention modèle ONU ne mentionne pas dans ses points *a* et *b* l'activité de livraison, cette dernière pouvant à elle seule constituer un établissement stable dans la mesure où les conditions visées à l'article 5, § 1 sont remplies⁴.

¹*Ibidem.*

² Modèle de convention OCDE et ONU, www.oecd.org/ctp/tt.

³ N. SAIDA, « *Les conventions fiscales internationales : Quel intérêt pour les pays en voie de développement ?* », Revue marocaine de recherche en management et marketing, n°9-10, Janvier-Décembre, 2014, p.463.

⁴*Ibidem.*

C) L'AGENT DÉPENDANT ET ACTIVITES DE LIVRAISON

Il y'a une certaine convergence entre les conventions modèles OCDE et ONU sur la clause relative aux agents dépendants, toutefois la convention modèle ONU dans son article 5, §5, b) introduit une nuance relative à l'agent dépendant, qui procéderait régulièrement à des livraisons au nom d'une entreprise sans pour autant avoir le pouvoir de l'engager. Dans cette hypothèse, l'agent dépendant constituera un établissement stable¹.

D) LES ACTIVITES D'ASSURANCES

Le modèle du convention ONU (article 5, § 6 du modèle de convention ONU), prévoit qu'une entreprise d'assurance d'un État contractant est présumée avoir un établissement stable dans l'autre État contractant, si celle-ci reçoit des primes dans cet État ou assure des risques dans cet État, et ce par l'intermédiaire d'une personne autre qu'une personne jouissant d'un statut d'agent indépendant. Les commentaires du modèle de la convention ONU indiquent que cette clause a été insérée, parce que les agents d'assurance ne possèdent pas généralement, le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise, écartant ainsi toute possibilité d'appliquer de la clause relative aux agents dépendants (*Commentaire du modèle convention ONU*, § 28).

E) EXISTENCE D'UN ETABLISSEMENT STABLE A TRAVERS D'UN AGENT INDEPENDANT

Bien que, les modèles de conventions OCDE et ONU contiennent le même principe, le modèle de convention de l'ONU nuance ledit principe en prévoyant, que si les activités de l'agent *a priori* indépendant résident d'un État contractant sont réalisées exclusivement ou presque exclusivement au nom d'une entreprise de l'autre État contractant, et que les conditions commerciales liant les deux parties diffèrent de celles qui auraient été prévues entre deux entreprises indépendantes. Dans cette situation, l'agent ne sera pas considéré comme jouissant d'un statut indépendant au sens de la convention².

Les commentaires du modèle de la convention ONU précisent, que le critère essentiel pour qualifier un agent comme ne jouissant pas d'un statut indépendant réside dans l'absence de relation basée sur le principe de pleine concurrence (*Commentaire du modèle de la convention ONU*, § 33) ; quant aux commentaires OCDE (§ 38 à 38.6), ils conditionnent l'absence

¹*Ibid.*, p. 464.

²P. LEGENTIL, « *Quelques réflexions sur la question de la qualification des revenus en droit conventionnel* », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013, p. 7.

d'indépendance, à la soumission à un contrôle ou à des instructions détaillées ou encore l'absence de risque entrepreneurial¹.

**§2. UN CAS DE DIVERGENCE ENTRE LES DEUX MODELES DE CONVENTION :
LE CAS DES ENTREPRISES DE SERVICES ET LE CONCEPT DE « SERVICE PE² »**

Dans la révision du modèle de convention des Nations Unies de 2011, l'ONU ajoute en vertu de son article 5, § 3*b*, l'hypothèse de « Service PE » ou la fourniture de prestation de services par une société non résidente par l'intermédiaire de salariés ou de toute autre personne engagée par cette société³. Cet ajout dans le corps de la convention modèle ONU différencie cette dernière du modèle de convention de l'OCDE, car la prestation dans ce modèle ne constitue pas, en soi un établissement stable⁴.

Plusieurs pays en développement sont de cet avis, et souhaitent que cette disposition doive couvrir les services de gestion et les services de consultants, du fait que la fourniture de services à des pays en développement par les sociétés de pays industrialisés peut générer des bénéfices considérables⁵.

Toutefois, le Comité de l'ONU a apporté une condition pour que lesdites prestations soient imposées. Selon cette condition, les prestations de service « Service PE », ne sont pas imposables sauf si son dû sur une durée d'au moins 183 jours au cours d'une période douze mois de cette société. L'alinéa b du paragraphe 3 de l'article 5 se lit comme suite : « *...mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un Etat contractant pendant une ou des périodes représentant au total plus de 183...* »⁶.

La divergence entre la conception de l'OCDE et celle de l'ONU relative à la notion de « Service PE », tend actuellement à s'estomper du fait des commentaires de 2008 de la convention modèle OCDE. Ces commentaires ont intégré le concept « Service PE » (Commentaires modèle de convention OCDE, § 42.11 à § 42.48), cependant ce concept a été

¹*Ibidem.*

² « Service PE » signifie la définition Anglaise des « Prestation de service de l'établissement stable » selon la version originale des modèles de convention de l'ONU et l'OCDE.

³ Commentaire 9 sur l'art. 5, par. 3, du modèle de convention de l'ONU, version 2011.

⁴ Selon l'art. 5 du modèle de convention de l'OCDE, « *les prestations de services exécutées par une entreprise dans un Etat autre que l'Etat de résidence ne sont pas imposables dans cet autre Etat, à moins que les services n'aient été rendus par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires qualifiant d'établissement stable* ».

⁵ *Ibid.* Com. 9. Alinéa b. Par. 3. Art. 5, modèle ONU, 2011.

⁶ *Ibidem.*

délaissé lorsque les prestations de services sont exécutées par un non-résident hors de l'État considéré (§ 42.18). Cette différence parmi d'autres rend pour certain pays, dont l'Inde, le modèle ONU plus attrayant.

Selon un exemple exposé par le modèle de convention fiscale l'ONU de 2011. La jurisprudence *Linklaters vs ITO* (16 juillet 2010)¹, affirme clairement l'application étendue de clause de « service PE » par l'Inde. En effet, le tribunal de Mumbai a opté pour une interprétation extensive d'une disposition de type « Service PE » incluse dans l'article 5, § 2 de la convention UK-Inde². Cette interprétation se détache de l'exigence de l'installation fixe d'affaires mentionnée au § 1 de l'article 5 (extension des règles traditionnelles liées aux établissements stables où la présence d'une installation fixe d'affaires n'est pas exigée).

La juridiction indienne dans sa quête d'élargissement de la base imposable, devait répondre à la question de savoir si les termes « *prestation de services rendue* » et « *prestation de services fournie* » ont le même sens. Cette juridiction a jugé que la notion de prestation de services « *fournie* » devait s'interpréter comme comprenant les prestations de services « *rendues* », par conséquent, les prestations de services rendues depuis Londres étaient visées par la clause de « Services PE » de la convention UK-Inde³.

Selon les commentaires de l'ONU, l'interprétation faite par le Tribunal de Mumbai ne semble pas se fonder sur la convention OCDE, vu que d'une part, la référence aux « Service PE » dans les commentaires de la convention modèle OCDE (2008) est postérieure à l'entrée en vigueur de la convention UK-Inde (1994). D'autre part lesdits commentaires prévoient expressément que l'imposition au titre des « Service PE » ne doit pas s'étendre aux prestations de services exécutées hors du territoire de l'État de la source (§ 42.18 et 42.22).

S'agissant par ailleurs de la portée de cette jurisprudence au regard de la convention France Inde, on peut penser que la jurisprudence *Linklaters vs ITO* devrait rester sans effet dans la mesure où aucune clause de type « Service PE » n'a été à ce jour insérée dans cette convention.

¹*Ibidem*.

²UK/INDIA Double Taxation Convention, signed 25 January 1993, entered in to force 25 October 1993. Effective in India from 01 January 1994. https://Assets.publishing.service.gov.uk/india-dtc_inforce.pdf

³*Ibidem*.

Selon Le modèle de convention de l'ONU la portée de l'élargissement généré par la précédente jurisprudence, peut se résumer en trois axes :

- Une définition moins stricte des chantiers de construction ou de montage ;
- La requalification des entrepôts d'établissement stable ;
- La reconnaissance du droit d'imposer les bureaux d'achats.

A) LA DEFINITION MOINS STRICTE DES CHANTIERS DE CONSTRUCTION ET DE MONTAGE :

On constate que le modèle de convention de l'ONU procède à un élargissement de la définition de l'établissement stable sur plusieurs points :

Le premier point, est celui de la durée nécessaire pour qu'un chantier constitue un établissement stable, qui est en règle générale de 6 mois selon le modèle de l'ONU. Cette durée est plus courte que celle requise pour les pays développés, suivant la convention modèle de l'OCDE. Certaines conventions ne prennent pas le soin de fixer une durée déterminée, tel est le cas, dans la plupart des conventions conclues avec les pays de l'Afrique francophone¹, qui ne posent aucune durée minimum pour assimiler les chantiers à des établissements stables².

La finalité recherchée étant de permettre aux pays en voie de développement d'imposer plus facilement les chantiers des entreprises étrangères. En outre, les experts de ces pays optent pour diminution de la durée sus-indiquée, puisque les activités de construction ou de montage, et les activités analogues peuvent durer, grâce à l'évolution technique, très peu de temps, et pour autant procurent un bénéfice important à l'entreprise qui les exerce.

Le deuxième point, a trait une formulation extensive de la définition du « chantier », retenue par le modèle de convention l'ONU, et qui inclue les chantiers de construction et de montage, ainsi que les activités de surveillance qui ne figurent pas dans le modèle de convention de l'OCDE.

¹ V. à titre d'exemple des conventions fiscales conclues par la France avec l'Algérie, le Maroc, la Tunisie, le Congo, le Gabon, le Sénégal, *etc.*

² Art. 3. 2 de la convention fiscale Algéro-Française.

**B) LA REQUALIFICATION DE LA « LIVRAISON » ET DES « ENTREPOTS »
D'ETABLISSEMENTS STABLES :**

Le paragraphe 4 de l'article 5 du modèle de convention de l'ONU se distingue totalement, du contenu dans le modèle de convention de l'OCDE, par la suppression de la référence à la livraison¹. La raison de cette suppression selon les commentaires du modèle de l'ONU tient au fait que la majorité des membres du comité pensent qu'un « entrepôt » devrait être considéré comme une exception à la définition générale énoncée au paragraphe 1 et qui ne constitue pas un établissement stable, même si l'activité est exercée dans une installation fixe d'affaires². Le même commentaire ajoute que l'OCDE trouve que les dispositions du paragraphe 4 ont pour but d'éviter qu'une entreprise d'un État soit imposée dans l'autre État si elle n'exerce dans cet autre État que les activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire³.

L'ONU ne partage pas cette vision, et considère qu'il est souvent difficile de distinguer entre des activités qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire et celles qui ne l'ont pas. Justifiant que le critère décisif consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle notable et rentable pour l'ensemble de l'entreprise. Sur ce, il conviendra d'étudier chaque cas séparément selon les commentaires de l'ONU⁴.

A cet égard, les pays en développement qui souhaitent souvent élargir le champ de l'expression de l'établissement stable, et suite à leurs recommandations, aperçoivent que la présence d'un stock à livrer rapidement facilitait la vente du produit, et en conséquence, la réalisation, dans le pays d'accueil, de bénéfices par l'entreprise qui y possède l'installation⁵.

De même, suivant l'exemple donné par le modèle ONU, *« le fait que l'entreprise disposer une installation fixe d'affaires pour livrer à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle leur a fournies, et où elle entretient ou répare en outre ces machines, peut aussi constituer un établissement stable, car ces activités vont nettement au-delà de la simple livraison visée au paragraphe 4. Etant donné que ces organisations de services après-vente*

¹V. Com. 16, par. 4, art. 5, du modèle de convention de l'ONU, 2011.

²*Ibidem*, com. 17.

³*Ibidem*, com. 18.

⁴*Ibid*, com. 18 §24.

⁵V. Par. 2, art. 5, §4, du modèle de convention de l'ONU, 2011.

exécutent une partie essentielle et notable des services de l'entreprise à l'égard de sa clientèle, leurs activités n'ont pas un simple caractère auxiliaire »¹.

Sur ce, le modèle de convention de l'ONU assimile un « entrepôt » utilisé dans le but de « livrer » rapidement les marchandises à un établissement stable. Cette orientation est dictée par le besoin de réaliser plus facilement des bénéfices engendrés par des activités, qui sont exclues de la catégorie des établissements stables, si la convention modèle de l'OCDE pourrait leur être appliquée².

C) LA RECONNAISSANCE DU POUVOIR D'IMPOSER DES BUREAUX D'ACHATS :

Un grand nombre de conventions fiscales, concluent par les pays en voie de développement à l'instar des pays de l'Afrique francophone, reconnaissent le droit pour ces pays d'imposer les bureaux d'achats, afin qu'ils puissent bénéficier de recettes fiscales conséquente, qui seraient à même d'atténuer leur dépendance à l'égard de l'exportation des matières premières³.

Bien que, les conventions précédemment citées stipulent que les bureaux d'achats dans ces pays constituent des établissements stables, mais elles prévoient également, que si les achats de matières premières sont effectués directement auprès d'un exportateur indépendant, les bénéfices réalisés par l'achat de marchandises seront exonérés d'impôts⁴.

En conclusion, le modèle ONU a remédié aux carences dont souffre le modèle de l'OCDE, afin « *de permettre aux pays en voie de développement, qui sont généralement récepteurs de capitaux et de techniques étrangère, d'accéder plus largement à la faculté d'imposer les revenus trouvant leur source sur le territoire »⁵.*

On remarque à cet égard, que le modèle de l'ONU apporte ainsi des correctifs à celui de l'OCDE, et avance une définition plus large de cette notion d'établissement stable. Son objectif étant de permettre aux pays en voie de développement, récepteurs de capitaux et de techniques

¹*Ibidem, com. 18 §25.*

² P. LEGENTIL, article précité, p. 10.

³*Ibidem.*

⁴*Ibid, p.11.*

⁵ NAJI Saida. « *Les conventions internationales : Quel intérêt pour les pays en voie de développement ?* », Op, cit, p. 463.

étrangers, d'accéder plus largement à la faculté d'imposer les revenus trouvant leur source sur leur territoire.

SOUS-SECTION 2 : LE MAINTIEN DE L'ARTICLE 14 PAR ONU EST-IL EN FAVEUR DES PAYS EN DEVELOPPEMENT ?

A partir de 1996 et durant quatre années, le comité des affaires fiscales de l'OCDE, a diffusé une publication dans de la série « *Questions de la fiscalité internationale* », qui inclut un rapport intitulé « *Problème posé par l'article 14 du modèle de la convention fiscale de l'OCDE* ». Cet article qui traite de l'imposition des professions libérales, et des autres activités à caractère indépendant, souffre selon les experts de ce comité, de lacunes en matière d'application et d'interprétation, qui motivent la suppression de ce texte, malgré son maintien dans le modèle de convention de l'Organisation des Nations Unies (ONU)¹.

Se pose à l'évidence, la question de savoir si l'article 14 est vraiment lacunaire comme on le prétend ? Et quelles sont les raisons qui ont incité l'OCDE à conclure à sa suppression, tandis que l'ONU tend vers son maintien ? Ce maintien est-il en faveur pour les pays en voie de développement ?

Il s'impose, avant de pouvoir donner des réponses à ces questions, d'analyser en premier lieu, les liens pratiques qui lient l'article 14 du modèle de la convention fiscale de l'OCDE aux articles 7 et 5 de la même convention, et se borner en second lieu, à mettre en évidence les similitudes et les disparités, qui subsistent entre la notion d'établissement stable et celle de base fixe en matière d'imposition.

Ceci dit, il convient de préciser, que la suppression de l'article 14 du modèle de convention de l'OCDE en l'an 2000, ne préjudicie nullement à la pertinence des résultats escomptés, notamment que ce texte subsiste encore dans un certain nombre d'anciennes conventions conclues par divers Etats.

§1. LES LACUNES DE L'ARTICLE 14 ET LEURS SUITES

Avant 2000, le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant faisait l'objet d'un article séparé, celui de l'article 14 du le modèle de convention de l'OCDE et l'ONU. Les dispositions de cet article étaient similaires à celles qui s'appliquaient

¹ Questions pour fiscalité internationale « *Problèmes posés par l'article 14 du modèle de convention fiscale de l'OCDE* », <https://dx.doi.org/10.1787/798926428133-fr>, p. 7.

aux bénéficiaires des entreprises, mais on y retrouvait le concept de « base fixe » plutôt que celui de « l'établissement stable », car ce dernier concept ne devrait s'appliquer que dans le cadre des activités industrielles et commerciales¹.

En principe, les revenus dégagés par des professions indépendantes sont imposables dans l'Etat où le bénéficiaire du revenu est établi. Toutefois, si ce bénéficiaire dispose, en vertu de l'article 14 du modèle de convention OCDE, dans un autre Etat contractant d'une « base fixe », ses revenus peuvent être taxés dans cet autre Etat contractant, dans la mesure où ils sont imputables à cette base fixe².

En effet, l'article 14 fait référence à la notion d'établissement stable déterminé par l'article 5 du modèle de convention OCDE, tandis que, le même article du même instrument international adopte la notion de base fixe, dont le contribuable dispose de façon habituelle³.

En outre, le simple fait, par exemple, que le contribuable dispose dans l'autre Etat contractant d'un représentant dépendant et habilité, n'implique pas nécessairement qu'il y ait une base fixe⁴. Les limites de cette dernière notion, incitèrent le modèle de l'OCDE à l'abandonner, et à opter pour une conception restrictive de la structure d'accueil de l'activité.

Donc on constate que, la suppression de l'article 14 par le modèle de convention de l'OCDE en 2000 a été motivée par le fait qu'aucune différence ne semblait souhaitable entre les concepts d'établissement stable, à l'article 7, et de la base fixe, à l'article 14, ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'applique⁵. La suppression de l'article 14 a donc eu comme conséquence que la définition d'établissement stable s'applique désormais à ce qui constituait précédemment une base fixe⁶. Bien que, la rédaction de ce texte parait, dans une large mesure, comparable à celle de l'article 7 selon le modèle de l'OCDE, mais ces deux textes divergent sur divers points selon le modèle ONU⁷.

¹V. Com. 15.1, art. 5, Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et les pays en développement, 2011, révision 2015, p.113.

²*Ibid.*

³Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et les pays en développement, 2011, révision 2015, p.113

⁴ *Ibidem.*

⁵ V. Com. 15.1 (1.1), art. 5, *Ibid*, p, 114. ONU, 2011.

⁶*Ibidem.*

⁷ Le Lamy mobilité Internationale, « *Artistes et sportifs* », LAMILINE, 05/2017, Document Wolters Kluwer France soumis aux conditions d'utilisation définies par la Charte d'Utilisation et les Condition Générale, p. 2.

§2. LE MAINTIEN DE LA NOTION DE BASE FIXE DANS LES CONVENTIONS BILATERALES

Nombreux sont les pays qui ne partagent pas les raisons susmentionnées de la suppression de l'article 14, et ils ne voient pas qu'elles soient suffisantes pour justifier la suppression de l'article 14¹. Certains considèrent qu'il y a des différences de sens entre « base fixe » (art. 14) et « établissement stable » (art. 5) et que, du fait de ces différences, la suppression de l'article 14 au profit des articles 5 et 7 conduira, ou bien pourrait conduire dans la pratique à une limitation des droits d'imposition reconnus au pays de la source².

Vu ces divergences, le comité a conclu que ce n'était pas possible de les compléter par une disposition unique. Et il a décidé que l'article 14 serait maintenu dans le modèle de convention des Nations Unies. Le comité ajoute : « ... *mais que des indications seraient fournies dans les présents commentaires sous forme de variante à l'intention des pays qui souhaitent supprimer l'article 14* »³. Cette variante selon le comité diffère de celle que prévoit le modèle de convention de l'OCDE, dont les modifications suivent les conclusions d'un rapport sur l'article 14 publié en 2000 (Rapport de l'OCDE sur l'article 14⁴)⁵.

Après cette décision on remarque que l'article 14 du modèle de la convention des Nations Unies reprend toutes les dispositions de l'article 14 du modèle de convention de l'OCDE. En revanche, le comité de l'ONU apporte quelques changements importants aux articles 14 et 5 dans son modèle de convention.

Comme le comité de l'ONU a décidé d'apporter les mêmes commentaires de l'OCDE, la rédaction de l'article 14 sont rédigés comme suit :

« 1. Cet article vise ce que l'on appelle d'ordinaire les « profession libérales » ainsi que les autres activités de caractère indépendant. Cela exclut les activités industrielles et commerciales et les professions exercées à titre salarié telles que celle de médecin d'usine. Il convient toutefois de souligner que l'article ne vise pas les activités exercées à titre indépendant par les articles du spectacle et les sportifs, celles-ci étant couvertes par l'article 17.

¹ V. Com. 15.2, art. 5, *Ibid*, p, 114. ONU, 2011.

²*Ibidem*.

³*Ibidem*.

⁴Problèmes relatifs à l'article 14 du modèle de convention de l'OCDE. Repris du volume II de la version intégrale du modèle de convention de l'OCDE à la page R (16)-1.

⁵V. Com. 15.3, art. 5, *Ibid*, p, 115. ONU, 2011.

1. *Le sens de l'expression « professions libérales » est illustré par quelques exemples typiques. Ceux-ci n'étant donnés qu'à titre indicatif, l'énumération n'est pas limitative. Les difficultés d'interprétation qui pourraient apparaître dans des cas particuliers pourront être résolues par accord mutuel entre les autorités compétentes des États contractants en cause.*
2. *Les dispositions de l'article sont analogues à celles auxquelles sont soumis les bénéficiaires des entreprises et elles reposent en fait sur les mêmes principes qui fondent l'article 7. Les dispositions de l'article 7 et les commentaires qui s'y rapportent pourraient donc servir de directives pour l'interprétation et l'application de l'article 14. Les principes énoncés à l'article 7, par exemple, pour ventiler les bénéficiaires entre le siège et l'établissement stable, pourraient aussi s'appliquer à la ventilation des revenus entre l'État de la résidence de la personne qui exerce une activité indépendante et l'État où cette activité est exercée à partir d'une base fixe. De même, les dépenses enregistrées pour une base fixe, y compris les dépenses de direction et les frais généraux, devraient venir en déduction pour la détermination du revenu imputable à la base fixe, comme c'est le cas pour les dépenses imputables à l'établissement stable (...). À d'autres égards aussi, l'article 7 et les commentaires qui s'y rapportent pourraient aider à interpréter l'article 14, par exemple pour s'avoir si des paiements pour logiciels informatiques sont à considérer comme bénéficiaires au sens de l'article 12.*
3. *Quoique les articles 7 et 14 soient fondés sur les mêmes principes, on a estimé que la notion d'établissement stable devrait être réservée aux activités commerciales et industrielles. C'est pourquoi l'expression de « base fixe » a été employée. Il n'a pas été jugé opportun de la définir, mais cette expression vise, par exemple, le cabinet de consultation d'un médecin ou le bureau d'un architecte ou d'un avocat. Il semble qu'une personne exerçant une activité indépendante ne dispose pas normalement d'installation de ce genre dans un État autre que celui dont elle est résident. Toutefois, s'il existe dans un autre État un centre d'activités présentant certains caractères de fixité ou de permanence, cet État devrait pouvoir imposer les activités en question »¹.*

On remarque que le comité de l'ONU affirme que même si les articles 7 et 14 ont les mêmes principes, il est préférable d'accorder les activités commerciales et industrielles à la notion d'établissement stable, et les professions libérales ou bien les professions indépendantes à la notion de base fixe.

¹ V. Com. 10, par. 1, 2, 3, 4, modèle ONU, pp. 259-260, 2011.

En revanche, après la suppression de l'article 14 par l'OCDE des modifications ont été apporté à alinéa *b* du paragraphe 3 de l'article 5. En conséquence le modèle ONU a apporté les mêmes modifications avec quelque changement. Ces derniers ont été apportés aux articles 14 et 5, sont pour objet des mieux adaptés aux conventions bilatérales en faveur des pays en développement.

Après la suppression de l'article 14, l'alinéa *b* du paragraphe 3 de l'article 5 du modèle de l'OCDE se lirait comme suit :

b) « La fourniture de services par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autres personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant au total plus de 183 jours dans les limites d'une période quelconque de 12 mois commençant ou se terminant au cours de l'exercice budgétaire considéré »¹ ;

À cet égard, on remarque que les mêmes changements ont été apportés à la version actuelle de l'alinéa *b* du paragraphe 3 de l'article 5 qui figure dans le modèle de convention des Nations Unies établi en 2000² mais avec quelques modifications :

- i. La suppression après les mots « la fourniture de services », des mots « y compris les services de consultants », considéré comme superflus et comme une source de confusion, ces services étant manifestement couverts ;
- ii. Le changement au critère de six mois d'un critère de 183 jours, comme indiqué au paragraphe 9 du même article.
- iii. L'utilisation d'un point-virgule au lieu d'un point, la fin de l'alinéa afin de donner l'impression de l'adjonction à l'alinéa *c* ;
- iv. Le comité estime que les mots « (pour le même projet ou un projet connexe) » devraient être supprimés puisque cette condition n'existe pas dans l'article 14.

¹V. Com. 15.5, art. 5, p. 115. ONU, 2011.

²*Ibid*, 15.6.

De même, un nouvel alinéa *c* inséré dans le paragraphe 3 de l'article 5, rédigé comme suit¹ :

c) « Pour une personne physique, l'exercice de service dans un État contractant par cette personne physique, mais seulement lorsque le séjour de celle-ci sur le territoire de l'État pendant une ou des périodes représentant au total plus de 183 jours dans les limites d'une période quelconque de 12 mois commençant ou se terminant au cours de l'exercice budgétaire considéré ».

Sur ce, le comité affirme que l'ajout de l'alinéa *c* suscitait a pour objet de s'assurer que tous les cas précédemment couverts par l'article 14 seraient maintenant par les articles 5 et 7. De plus, le comité tient compte de ce que la suppression de l'article 14 dans le modèle de convention des Nations Unies entraînerait la disparition du critère « jours de présence physique » utilisé à l'alinéa *b* du paragraphe 1 de l'article 14 de ce modèle, critère qui n'avait pas d'équivalent dans le modèle de convention de l'OCDE quand il a été décidé de supprimer l'article 14 de ce modèle².

Enfin le comité laisse le choix pour certains pays qui n'ont pas la même interprétation de l'article 14 que celle qui ressort des paragraphes 9 et 10. Ces pays pourront donc souhaiter faire la lumière sur leurs positions et s'il n'y a pas déjà pourvu, en convenir lors de négociations bilatérales³.

En revanche, certains pays dérogent par leurs conventions à la répartition du droit d'imposition décrite ci-dessus, et prévoient une imposition dans l'État où s'exerce l'activité, même en l'absence de base fixe, on citera à titre d'exemples :

- **Liban, Pakistan, Sri Lanka** : Imposition dans l'État où l'activité s'exerce en tout ou partie, même en l'absence de base fixe ;
- **Équateur** : Imposition dans l'État où s'exerce l'activité, si le résident dispose dans cet État d'une base fixe de manière habituelle, et si la personne séjourne dans ledit État pendant au moins 183 jours au cours de l'année d'imposition ;
- **Malaisie** : Imposition dans l'État où s'exerce l'activité, même en l'absence d'une base fixe, sauf si le séjour dans cet État a une durée ininterrompue de moins de 183 jours (ou

¹V. Com.15.7, c), pp. 115-116. ONU, 2011.

²*Ibidem*, Com. 15, 8, art. 5, p. 116.

³*Ibid*, Com. 15, 11, art. 5, p. 117.

une durée totale de moins de 183 jours au cours de l'année civile), et si les rémunérations ne sont pas déductibles dans le calcul du revenu d'une personne passible de l'impôt dans cet État ;

- **Madagascar** : En l'absence de base fixe, imposition limitée à 15 % de la rémunération brute dans l'État où l'activité est effectivement exercée en tout ou partie ;
- **Argentine, Chine, Corée, Égypte, Inde, Malte, Tunisie, Turquie** : Imposition dans l'État où s'exerce l'activité, même en l'absence de base fixe, pourvu que le séjour dans cet État soit au moins égal à 183 jours pendant l'année civile (Argentine, Chine, Malte) ou fiscale (Algérie, Corée, Côte-d'Ivoire, Égypte, Éthiopie, Inde, Libye, Tunisie) ou pendant une période de 12 mois consécutive (Chili, Turquie) ;
- **Arabie Saoudite, Bangladesh, Jordanie, Philippines** : Imposition dans l'État où s'exerce l'activité, même en l'absence de base fixe, pourvu que le séjour dans cet État soit au moins égal à 90 jours ;
- **(Arabie Saoudite)** ou à 120 jours (**Bangladesh, Jordanie**) au cours de l'année fiscale ou civile (**Philippines**) ;
- **Thaïlande, Yougoslavie** : Même régime que pour les traitements et salaires privés. Pour les artistes et sportifs, chefs d'orchestre, musiciens. Aussi pour les droits d'auteur, produits de brevets, rémunérations pour études, assistance technique.

Enfin, il convient de signaler, que les dispositions spécifiques relatives aux professions indépendantes ne figurent plus dans le modèle de convention de l'OCDE à partir du 29 avril 2000. Les revenus de ces professions relèvent désormais des dispositions relatives aux bénéficiaires des entreprises qui se repèrent à l'article 7 du modèle de l'OCDE. Cette suppression n'impactera, que peu sur les droits d'imposer, du fait que la notion de base se confonde le plus souvent avec celle d'installation fixe d'affaires¹.

SECTION 2 : L'ETABLISSEMENT STABLE EN DROIT CONVENTIONNEL ALGERIEN

Comme on l'a déjà détaillé, les conventions fiscales constituent l'une des sources les plus importantes de droit fiscal international. Elles se sont développées sous l'égide de l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economique (OCDE) ; ainsi que l'Organisation des Nations Unies et (ONU). L'étude du réseau conventionnel fiscal algérien, nous renvoie à l'examen des relations fiscales internationales de l'Algérie à travers les

¹ V. La convention fiscale entre la France et le Chili du 7 juin 2004.

conventions tendant à éliminer la double imposition et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales¹.

L'Algérie ayant le libre-échange, et bénéficie dans diverses activités, d'une importante implantation d'entreprises étrangères, filiales des grandes multinationales, ce qui a nécessité l'élaboration de plusieurs régimes fiscaux applicable aux entreprises étrangères, parmi lesquelles celles n'ayant pas d'installation professionnelle permanente. A savoir, les sociétés ou les entreprises individuelles qui exercent en Algérie à titre temporaire, des activités de prestations de service dans le cadre de contrats signés avec des contractants algériens².

En revanche, l'opportunité de signer des conventions fiscales s'est présentée à la faveur de l'ouverture de notre pays à l'économie du marché. Il est évident que c'est avec les pays avec lesquels il entretient des relations économiques et commerciales étroites qu'un Etat a intérêt à signer un accord fiscal international. En effet, ces accords fiscaux à l'instar de ceux relatifs à la promotion et la protection de l'investissement contribuent à l'instauration d'un climat d'affaires favorable³.

Afin de rassurer les investisseurs, et plus généralement, les opérateurs sur l'imposition des revenus dégagés par leurs activités exercées sur le territoire algérien, l'Algérie a conclu, à ce jour, environs trente-quatre de conventions bilatérales internationales, qui s'appuient sur la notion d'établissement stable⁴. Il est impératif donc de déterminer avec précision les contours de cette notion et les critères permettant de la caractériser dans le droit conventionnel algérien⁵.

Le droit interne algérien taxe les sociétés, si elles exercent une activité industrielle ou commerciale sur le territoire. En l'absence de toutes conventions fiscales entre l'Etat de résidence du bénéficiaire des revenus réalisés par l'entreprise et l'Etat de la source de ces revenus, c'est le droit national qui est applicable⁶. Ce cas de figure concerne les opérations effectuées sur le territoire algérien, et dont les bénéfices réalisés sont de source algérienne. Ces

¹ Y. AMNACHE, « *Le réseau conventionnel fiscal algérien, facteur de promotion de l'investissement étranger* », cap Algérie, 5 Avril 2016, <https://www.capalgerie.dz/le-reseau-conventionnel-fiscal-algerien-facteur-de-promotion-de-linvestissement-etranger>.

² Article 161 à 165 du Code des impôts directs et taxes assimilées (loi de finance 2012 et 2015).

³ BERBAGUI Mehdi, « *Algérie : La fiscalité des établissements stables* », VILLAGE DE LA JUSTICE, la communauté des métiers du droit, 14, décembre 2018, <https://www.village-justice.com/articles/algérie-fiscalite-des-etablissemnet-stable,30230.html>.

⁴ Le réseau conventionnel algérien demeure faible en comparaison avec les pays voisins notamment la Tunisie, elle a signé 53 conventions fiscales par rapport à l'Algérie qui a signé 34 conventions.

⁵ www.mfdgi.gov.dz

⁶ *Ibid.* BERBAGUI Mehdi.

bénéfices sont soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) conformément aux articles 137 et suivants du code des impôts direct et taxes assimilées. Le critère d'imposition ici est fondé sur le principe de territorialité.

L'application du principe de territorialité¹ qui exprime la souveraineté fiscale des Etats, motive clairement cette approche législative. Il est à souligner que la notion de territorialité a été davantage précisée, en matière des revenus industriels et commerciaux, par l'article 27 de la loi de finances pour 1980, et le législateur algérien a adopté le principe de territorialité pour la première fois pour les revenus industriels et commerciaux².

De plus, ce même article a été transféré en matière de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dès la réforme fiscale de 1992³. Toutefois après la loi de finance de 2015 les bénéfices industriels et commerciaux (B.I.C) sont devenus des bénéfices professionnels (B.P)⁴. Le législateur ne retient actuellement le principe de territorialité que pour les revenus de sources algériennes réalisées par les personnes dont leur domicile fiscal est situé hors d'Algérie⁵. Par contre les personnes qui ont en Algérie leur domicile fiscal sont passibles à l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus⁶.

En dépit du rôle important que joue la notion de l'établissement stable, le législateur algérien n'a pas cru bon de définir cette notion. La direction des grandes entreprises s'est attelée à cette tâche, en adoptant dans une fiche spéciale⁷, une définition générale et imprécise de l'établissement stable.

L'implantation des entreprises étrangères en Algérie, s'effectue au regard de cette fiche, soit par la création d'une filiale, soit par l'intermédiaire d'une succursale ou de tout autre établissement ; quant à l'établissement stable, il désigne « *une installation fixe d'affaires par*

¹Plusieurs Etats africains qui ont opté pour appliquer le principe de territorialité, on cite à titre d'exemple : la Tunisie (art, 47 du code de l'IRPP et de l'IS), Maroc, Mali, Gabon, Sénégal, Bénin (art.147 CGI).

²Art. 27 de la loi de finances pour 1980, JORA n°53 du 31 décembre 1979, p. 1033.

³Trois principaux changements ont été introduits suites à la réforme fiscale de 1992 ; Il s'agit : de l'entrée en vigueur de la TVA qui remplace la TUGP et la TUGPS ; l'institution de l'impôt sur le revenu global (IRG) et l'institution de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS). Cité par AIS Souhila, « *La territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés* », thèse pour l'obtention du diplôme de doctorat en sciences en droit comparé des affaires, université d'Oran2, 2017-2018, p. 17.

⁴ Art 2 de la loi de finance de 2015 : « *Les dispositions de l'article 2 du code des impôts direct et taxes assimilées sont modifiées et rédigées comme suit : art. 2 - le revenu net global est constitué par le total des revenus nets des catégories suivantes : bénéfices professionnels...* ». J.O.R.A n° 78 du 31 décembre 2014, p. 3.

⁵ Ce cas exprime une application expresse du principe de territorialité prévu par l'article 137 du CIDTA et l'article 7 du modèle de l'OCDE.

⁶ V. Art 3 du CIDTA.

⁷ Direction des grandes entreprises, www.dge.gov.dz.

l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité »¹. Cette définition légale contenue dans le droit interne incite à analyser les dispositions de droit fiscal interne, ainsi que le droit fiscal international régissant l'établissement stable, et à rechercher quel modèle de convention a inspiré les pouvoirs publics algériens lors de l'élaboration de ces dispositions ? Sur ce on va étudier les dispositions conventionnelles (international) Algérienne régissant l'établissement stable en **(Sous-section 2)**. Mais en premier temps on se penche sur les dispositions de droit interne régissant l'établissement stable **(Sous-section 1)**.

SOUS-SECTION 1 : LES DISPOSITIONS DE DROIT INTERNE REGISSANT L'ETABLISSEMENT STABLE

Il s'agit au cœur de l'article 137 du code des impôts direct et taxes assimilées que l'établissement stable intervient, cet article stipule que « *L'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie.*

Sont notamment considérés comme bénéfices réalisés en Algérie :

- *Les bénéfices, réalisés sous forme de société provenant de l'exercice habituel d'une activité à caractère industriel, commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable ;*
- *Les bénéfices d'entreprise utilisant en Algérie le concours de représentants n'ayant pas une personnalité professionnelle distincte de ces entreprises ;*
- *Les bénéfices qui, sans posséder en Algérie d'établissement stable ou de représentants désignés, y pratiquent néanmoins, directement ou indirectement une activité se traduisant un cycle complet d'opérations commerciales.*
- *Lorsqu'une entreprise exerce son activité à la fois en Algérie et hors du territoire national, son bénéfice est, sauf preuve contraire résultant de comptabilité distinctes présumé réaliser en Algérie au prorata des opérations de production, ou à défaut, des ventes réalisées dans ce territoire ».*

Dans cet article, le législateur Algérien détermine les revenus qui sont de source algérienne réalisées par des entreprises des personnes morales installées en Algérie, notamment des sociétés de capitaux qui sont soumises à l'impôt sur des sociétés (IBS) ; par cette détermination le législateur à déterminer 3 critère afin de pouvoir rattacher et imposer le bénéfice en Algérie, les dites critères sont comme suite :

¹*Ibidem.*

- L'exercice habituel d'une activité en l'absence d'établissement stable¹ ;
- Le cas du représentant ;
- Le cycle complet d'opérations commerciales².

Sur la première conditio non remarque que le législateur a lié la réalisation des bénéfices en Algérie en l'absence d'établissement stable par l'existence de trois clauses :

- La réalisation des bénéfices sous forme des sociétés, ces dernières sont celles énumérées à l'article 136 CIDTA ;
- L'exercice habituel de l'activité par les sociétés est non pas d'une façon occasionnelle ;
- Les activités doivent être à caractère industriel, commercial ou agricole³.

En outre, au sens de l'alinéa 1 du même article, le législateur a utilisé l'expression « *en l'absence de l'établissement stable* » et « *sans posséder en Algérie d'établissement stable* »⁴. Cela nous amène à comprendre que même les bénéfices des établissements stables installés en Algérie sont passibles à l'impôt algérien. Mais d'une façon à *contrario* de son sens général⁵, car le législateur algérien, comme cela a été indiqué, ne définit pas la notion d'établissement stable et il n'est pas clair sur la question de considérer l'établissement stable comme critère afin d'imposer les bénéfices réalisés en Algérie. Mais dans le cas contraire, et en présence de cet établissement stable sur le territoire national le problème ne se pose pas, car l'Etat Algérien va systématiquement imposer ces bénéfices ; a raison que « *l'impôt est dû à raison des bénéfices* »

¹ Sur la question des activités commerciales en l'absence d'établissement stable on cite : les opérations d'intermédiaire pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce.

² Un cycle complet correspond généralement à une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent. L'exemple le plus caractéristique du cycle complet est celui des opérations d'achat de marchandises suivies de leur revente.

³ Les activités de revenus agricoles sont ceux réalisés par les activités agricoles (activités de production végétale) et d'élevage (activité de production animale). Toutefois, l'article 35 du CIDTA exige que les revenus des activités avicoles et cuniculicoles ne puissent être comme revenus agricoles, que : ces activités sont exercées par l'agriculteur dans son exploitation et lorsqu'elles n'ont pas un caractère industriel. Dans le cas contraire ces revenus sont considérés comme BIC, V, Art 12/5 du CIDTA qui a été abrogé par la loi de finances pour 2015. Mais l'exploitation agricole est considérée comme établissement stable dans la convention dans la convention signée le 24 et avril 2001 entre l'Algérie et l'Emirat arabe J.O.R.A du 13/04/2003. N°26, p. 4. En effet, les revenus des activités avicoles et cuniculicoles sortent de l'idée « en l'absence de l'établissement stable ». Pour une application correcte de l'alinéa 1 de l'Art 137 du CIDTA il faudrait exercer une activité agricole hors l'exploitation agricole. Selon AIS Souhila, thèse précitée, p. 78.

⁴ V. Art. 137, CIDTA.

⁵ Selon BERBAGUI Mehdi, la définition du concept d'établissement stable est à *contrario* selon le code des impôts direct Algérien car il a motionné les (entreprise n'ayant pas d'installation permanente), donc comprenez par cela (entreprise ayant une installation temporaire), la définition à notre avis plus en phase avec l'esprit classique de la notion de l'établissement stable.

réalisés en Algérie »¹. Cela nous amène à affirmer que l'existence d'établissement stable n'a pas besoin de conditions préalables. Même par un simple retour aux conventions fiscales conclues par l'Algérie, on trouve que le droit d'imposition est établi à l'Etat où l'établissement stable est installé².

Selon le même article, il suffit qu'une condition soit accomplie pour dire que le bénéfice soit réalisé en Algérie, on parle notamment de la deuxième et la troisième condition. L'existence d'un représentant n'ayant pas une personnalité professionnelle distincte de l'entreprise, et le cycle complet d'opérations commerciales. Leurs bénéficiaires se sont considérés comme réalisés en Algérie, donc cette dernière a le droit absolu d'imposer lesdites bénéficiaires.

Enfin, après une longue analyse le législateur se contentant de faire une distinction entre deux catégories d'implantation dans son droit interne :

- Les entreprises ayant une installation professionnelle permanente en Algérie ; et qui sont imposables en raison de leurs bénéficiaires, imputables à des exploitations directes, le plus couramment sous forme d'établissements stables en présence d'une convention fiscale (§1).
- Les entreprises n'ayant pas d'installation permanente en Algérie, cas prévu par l'article 156 CIDTA ; et qui sont imposables en raison de leurs sources nationales de bénéficiaires (§2).

§1. CAS DES ENTREPRISES ETRANGERES AYANT UNE INSTALLATION PERMANENTE EN ALGERIE

Les entreprises étrangères ayant une installation permanente en Algérie, ce sont les sociétés étrangères de capitaux ou les entreprises individuelles situées en Algérie³, dont l'installation présente une certaine permanence au moyen de laquelle s'exerce une activité génératrice de profits, et qui jouit d'une autonomie de fait ou de droit et présente une certaine stabilité, qui lui permet de réaliser une opération avec contrepartie à caractère industriel ou commercial⁴.

¹*Ibidem*.

²AIS Souhila, op. cit. p. 20.

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

⁴ <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/471-edsq> consulté le 25/11/2020 à 10:00.

L'implantation de ces entreprises étrangères en Algérie, qu'elles soient filiales ou succursales ou autres (chantier, bureau et local), est conditionnée par la réalisation de cycles commerciaux complets¹ donnant lieu à rémunération. Si ces entreprises sont implantées sous forme des sociétés de capitaux, elles doivent payer en plus de l'IBS la TAP et la taxe financière. Si elles sont des sociétés de personnes, sont soumises à l'IRG, la TAP, TF, et la TVA. Ces entités sont assujetties à l'instar des entreprises algériennes, au régime du droit fiscal interne. L'exemple cité par AIS Souhila, concernant la société mixte Renault Algérie Production « RAP » regroupant trois grands partenaires, du côté Algérien, la société nationale des véhicules industriels et le fonds national d'investissement et du côté Français la société Renault² ; faute des nouvelles conditions qui sont fixées dans les nouveaux cahiers des charges, notamment en ce qui concerne le taux d'intégration de (40%)³, l'usine est en fermeture provisoire ou bien temporaire depuis février 2020⁴.

Selon le droit Algérien, toute entreprise commerciale de droit algérien ou de droit étranger peut créer une succursale en Algérie. Bien que le législateur algérien dans son code de commerce ne donne pas une définition de la succursale. La succursale est considérée comme un investissement étranger et donc un établissement stable selon le guide d'investir algérien⁵. Ainsi selon Pr. TRARI TANI Mostapha, les sociétés étrangères peuvent exercer une activité au territoire algérien, sans créer une personne morale distincte (filiale), par la voie d'une simple

¹ Selon la jurisprudence et la doctrine, il suffit, pour qu'il y ait un cycle commercial complet, que les opérations réalisées forment un cycle complet et soient réalisées de manières régulières, et non occasionnelles. Par conséquent, ne peuvent constituer un cycle complet, les opérations limitées à l'import ou à l'export de marchandises, ou encore l'exécution matérielle de contrats conclu à l'étranger, V. En ce sens H. LACHAIZE, préc., p.30.

²En 2000, juste après la signature de la convention fiscale entre l'Algérie et la France, les investissements français ont progressés en Algérie. Le montant des grands contrats conclu est estimé à 560 millions euros, ces investissements sont effectués par des groupes tels que ; Michelin, BNP Paribas, etc. V. Henri Sicre (député), Rapport fait au nom de la commission des affaires étrangères sur le projet de loi, adopté par le Sénat, autorisant l'approbation de la convention entre le Gouvernement de la République Française et le Gouvernement de la République Algérienne démocratique et populaire en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistances réciproque en matière d'impôt sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, n°34, p. 10. V. aussi AIS Souhila, thèse précité, p. 86.

³Selon le ministre de l'industrie, « ...si les propriétaires de ces projets veulent reprendre leurs activités, ils n'ont qu'à remplir les conditions qui seront fixées dans les nouveaux cahiers des charges, et les dispositions contenues dans la loi de finances complémentaires 2020 (LFC) ». V. à ce propos, <http://algérie360.com>, «*Quel avenir pour les usines de montages automobile en Algérie* », vendredi 18, juin 2020, consulté le, 01/12/2020, à 6 :15.

⁴Selon le journal liberté, Mm OUSSAD Said affirme que l'usine d'Oued Tlélat avait officiellement fermé en février dernier ses portes jusqu'à nouvel ordre, « *Renault Algérie lance un plan de licenciement* »15/08/2020. <http://liberte-algerie.com> , consulté le, 01/12/2020, à 7:17.

⁵V. Guide investir en Algérie, « *L'établissement de succursale est considéré comme un investissement étranger* » *op. cit.*, p. 88.

succursale¹. Cette dernière « *reste une société de droit étranger qui opère sur le territoire algérien* »².

Il est à noter que le cumul de plusieurs succursales d'une entreprise étrangère implanté en Algérie, ne constitue pas plusieurs établissements stables d'une même entreprise installés en Algérie, car la loi comptable considère l'ensemble des « succursales étrangères » comme une seule entreprise³. D'ailleurs, l'administration fiscale n'accorde qu'un seul numéro d'identification fiscale (NIF). De plus, afin de permettre à une succursale étrangère d'exercer une activité commerciale en Algérie, elle devra remplir les formalités d'immatriculations au registre de commerce qu'une seule fois, auprès de la Wilaya où se trouve son siège réel⁴.

§2. CAS DES ENTREPRISES ETRANGERES N'AYANT PAS D'INSTALLATION PERMANENTE EN ALGERIE

Les sociétés de capitaux ou les entreprises individuelles étrangères n'ayant pas d'installation permanente peuvent, suite à des contrats conclus avec des entreprises algériennes, exercer en Algérie temporairement une activité, dont la nature influe sur le régime fiscal applicable. Cette activité pourrait avoir pour objet des travaux immobiliers ou prestation de services.

A) ENTREPRISES ETRANGERES REALISANT DES TRAVAUX IMMOBILIERS

La réalisation temporaire en Algérie de travaux immobiliers, rend les entreprises étrangères qui les ont effectués redevables au titre du régime de droit commun. (IBS ou IRG, TAP, TVA, et taxe foncière).⁵ Cependant, un régime d'acomptes, différent de celui des acomptes provisionnels du régime général, est réservé à ces entreprises au titre de l'imposition à l'IBS ou l'IRG.

¹TRARI TANI Mostapha, « *Droit commercial international* », édition Berti, Alger, 2007, p. 100.

²*Ibidem*.

³*Ibidem*, p.101.

⁴La loi de finance complémentaire pour 2010 a modifié l'article 2 de la loi n°04-08 modifiée et complétée relativement aux conditions d'exercice des activités commerciales, en ramenant la durée de validité de l'extrait du registre du commerce à une durée limitée pour certaines activités, telles que les activités de commerce de détail exercées par les commerçants étrangers, personnes physiques ou morales. V. arrêté du 13 juin 2011, J.O.R.A n°36.

⁵ IBS : impôts sur les bénéfices des sociétés ;

IRG : impôt sur le revenu global ;

TAP : taxe sur l'activité professionnelle ;

TVA : taxe sur la Valeur ajoutée ancienne ;

TUGP / TUGPS (taxe unique globale sur la production ou sur les services).

B) ENTREPRISES ETRANGERES INTERVENANT DANS LE CADRE D'UN MARCHÉ DE PRESTATION DE SERVICES

Les entreprises étrangères intervenant dans le cadre d'un marché de prestation de services, et n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en Algérie, sont soumises au titre de l'IBS ou de l'IRG à une retenue à la source¹. En matière d'IBS les sociétés étrangères de capitaux, sont soumises à une retenue à la source au taux de 24%. Cette retenue couvre la taxe sur l'activité professionnelle et la taxe sur la valeur ajoutée.

En matière d'IRG les personnes physiques ou les sociétés de personne étrangères, sont soumises à une retenue à la source au taux de 24%, qui s'applique pareillement aux :

- Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en Algérie²;
- Les produits perçus par les inventeurs au titre soient de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou la concession de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication³;
- Les sommes versées sous forme de cachets ou droits d'auteurs aux artistes ayant leur domicile fiscal hors d'Algérie, sont soumises à l'IRG au taux de 15 % libératoire d'impôt⁴.

A défaut d'installation professionnelle permanente en Algérie, les entreprises étrangères sont soumises à un prélèvement de 24%, à la source, sur les sommes perçues, pour toute opération réalisée à l'importation des biens et services destinés à l'établissement, et l'exploitation de réseaux de télécommunication fixe, mobile et satellitaire⁵, la retenue se fait en dinars algérien, au taux officiel de change du jour de conclusion du contrat.

La retenue à la source de l'IRG ou de l'IBS est calculée sur le montant brut du chiffre d'affaires encaissé qui peut être réduit selon le cas de 60% sur les montants des sommes payées

¹V. art, 150.2 et 156 du CIDTA.

²V. art, 150. 1 du CIDTA.

³*Ibidem.*

⁴V. Art. 34, LF 2010.

⁵V. Art. 76, LF 2018.

à titre de loyers, en vertu d'un contrat de crédit-bail international, à des personnes non établies en Algérie, ou de 30% dans celui de contrats portant sur l'utilisation de logiciels informatique¹.

Il convient donc de distinguer, d'une part, les factures reprenant le montant brut de chiffre d'affaires, et la retenue à la source, sera à leur égard, calculée en référence au taux légal de 24% sur le montant total de la facture, et d'autre part, les factures dont le montant est réduit de 60% ou de 30 %.

C) CAS PARTICULIERS D'IMPOSITION A L'IBS :

Les bénéfices réalisés par les entreprises exerçant leurs activités en Algérie et à l'étranger, sont considérés comme étant produits en Algérie, au prorata des opérations de production ou à défaut ; le volume des bénéfices retenu est évalué en fonction des ventes réalisées en Algérie. La preuve contraire peut être établie par la tenue de comptabilité propre à chaque territoire².

En outre, sont également imposable les bénéfices à titre de l'impôt sur les sociétés, et qui est attribué à l'Algérie en vertu d'une convention internationale afin d'éviter la double imposition.

SOUS-SECTION 2 : LES DISPOSITIONS DU DROIT FISCAL INTERNATIONAL ALGERIEN

Pour résoudre les questions de la fiscalité internationale marquée par l'intégration de l'économie mondiale, les négociations bilatérales font référence aux modèles de conventions fiscales de l'OCDE et de l'ONU. 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 marché³. Ainsi, le législateur algérien traite des conventions fiscales dans son 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 de même dans l'article 156 du même code.

Ces conventions 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 précisent le lieu

¹V. Art. 18 et 21 LF 2020.

²Art. 87.2.2, art.137 du CIDTA.

³Guide investir en Algérie, KPMG, éd 2020, pp. 193-194 ; V. Aussi, S. Ais, thèse, prè, cit, p. 4.

d'imposition de ses biens et de ses revenus¹. 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 Etat².

§1. LES SPECIFICITES DES CONVENTIONS BILATERALES SIGNEES PAR L'ALGERIE

La majorité des conventions conclues par l'Algérie en matière fiscale s'inspirent du modèle de l'OCDE et de certaines dispositions du modèle de l'ONU. Il existe plus de trentaines conventions fiscales conclues par l'Algérie, le nombre a augmentées exactement à 38 conventions bilatérales en matière fiscale en 2018, ratifiées et en vigueur qui figurent dans l'annexe (1) bien détaillé³.

Remarquant suivant l'annexe (1) que la notion de l'établissement stable est strictement rattachée à l'application des conventions de non double imposition signées par l'Algérie. Généralement la notion d'établissement stable détermine la présence en Algérie de sociétés étrangère pour le temps de l'exécution d'un contrat sur son territoire.

Selon le droit conventionnel algérien la notion d'établissement stable est essentielle, puisque l'impôt n'est dévolu à un Etat que dans la mesure où est établie l'existence d'un établissement stable sur son territoire, et que les bénéfices sont calculés sur la base des seuls revenus imputables à cet établissement stable. De même, l'existence d'un établissement stable sur le territoire algérien obéit généralement à trois critères :

- La disposition d'une installation ;
- Avoir un degré de fixité ;
- L'exercice, en tout ou partie, d'une activité.

Toutefois, pour les chantiers de construction et de montage, une règle spécifique est prévue. Le modèle OCDE considère ce type de chantiers comme un établissement stable lorsque ceux-ci s'étendent sur une durée plus de 12 mois. Mais la plupart des conventions fiscales

¹AIS Souhila, thèse, Pré, p. 51.

²*Ibidem*.

³Annexe (1).

signées par l'Algérie prévoient un délai beaucoup plus court (3 ou 9 mois) du modèle de l'ONU¹.

En ce qui concerne les prestations de services rendus en Algérie, on remarque que la quasi-totalité des conventions signées par l'Algérie ne prévoient rien selon le modèle OCDE. L'administration algérienne impose ces prestations en Algérie quand bien même elles ne constituent pas d'établissement stable selon les trois critères ci-dessus. Elle nous renvoie vers les dispositions d'imposer les personnes morales non résidentes².

De plus, sur la question de la détermination de bénéfices imposable en Algérie, on constate que la plupart des conventions signées par l'Algérie suivent le modèle OCDE qui accorde la possibilité pour l'établissement stable d'imputer, toutes les charges supportées, même à l'étranger à l'existence d'un l'établissement stable³.

À titre d'exemple, si on cite la convention fiscale franco-algérienne date en 17 octobre 1999, de non-double imposition, définit l'établissement stable par « *une installation fixe d'affaire par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité* »⁴. On constate que l'article 5 de cette convention, définit la notion d'établissement stable conformément à celle retenue par le modèle de l'OCDE, mais à l'exception de trois points⁵ :

- Les magasins de ventes sont expressément visés parmi les installations fixes d'affaires constituant un tel établissement.
- La durée au-delà de laquelle un chantier de construction ou de montage constitue un établissement stable est fixée à trois mois, une disposition prévue dans le modèle de conventions de l'ONU.
- Sur le point 3 du protocole précise la notion de livraison utilisée au paragraphe 4 de l'article 5 comme activité constitutive un établissement stable⁶.

¹ *Ibid*, KPMG, p. 196.

² *Ibidem*.

³ *Ibidem*.

⁴ Bulletin officiel des impôt, 14B-3-03 N°92 du 22 mai 2003, commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie, le 17 octobre 1999, NOR : BUD F 03 400011j, Direction Générale des Impôt, www.minifi.gov.fr .

⁵ Convention fiscale avec la république algérienne, N°62 sénats, session ordinaire de 2001-2002, Annexe au procès-verbal de la séance du 7 novembre 2001. www.senat.fr

⁶ « *Toutefois, le paragraphe 4 ne s'appliquerait pas si une entreprise disposait d'une installation fixe d'affaires pour livrait à sa clientèle les pièce détachées des machines qu'elle leur a fournies et, en outre, pour l'entretien ou la réparation de ces machines car ces activités iraient nettement au-delà de la simple livraison visée à l'alinéa a)*

Sur ce, il est bien clair que l'Algérie n'a pas appliqué la totalité des dispositions retenues par le modèle de l'OCDE, toutefois elle a apporté quelques précisions reprises par le modèle de l'ONU, qui sont invoqué sur les trois exceptions suscitées. D'après l'analyse de ce réseau conventionnel de plus près, on constate que la majorité des conventions fiscales conclues par l'Algérie applique les mêmes dispositions conventionnelles, telle avec l'Autriche, Bahreïn, Belgique, Canada, Chine, Egypte, Liban, Maroc, Tunisie, Turquie, etc.¹.

En revanche, on peut confirmer que la plupart des conventions signées avec les pays en développement y compris l'Algérie comportent à l'inverse du modèle de l'OCDE une définition plus large de la reconnaissance de l'existence d'établissement stable ; et cela signifie pour les pays en développement une sorte d'aide indirecte.

§2. L'INCIDENCE DES CONVENTIONS MULTILATERALES EN DOIT CONVENTIONNEL ALGERIEN

Remarquant aussi que l'Etat Algérien n'a pas conclu beaucoup de convention multilatérale pour renforcer le réseau conventionnel. Les deux cas existants, ce sont les conventions à caractères multilatérales de l'UMA² et le FATCA. S'agissant du premier cas, c'est la convention conclue avec les Etats membre de l'Union du Maghreb Arabe qui remplace les conventions de nom doubles imposition conclues avec l'Algérie, la Tunisie, le Lybie, le Maroc et la Mauritanie³. Le deuxième cas, c'est l'accord multilatéral entre l'Algérie et les Etats-Unis, signé le 13 octobre 2015, un accord en vue d'améliorer le respect des obligations à l'échelle internationale et mette en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers, appelées en anglais : *Foreign Account Tax Compliance Act* « FATCA »⁴. La loi « FATCA », est devenu une norme mondiale afin de réduire l'évasion fiscale à l'étranger⁵.

Il a été jugé que la ratification de la convention FATCA avec les Etats-Unis, même si elle n'est pas bénéfique pour l'Algérie d'une manière directe, du fait que le principe de réciprocité n'est pas évoqué. Cette dernière est indirectement bénéfique pour le pays du fait

et ne constitueraient pas des activités préparatoires ou auxiliaires puisque ces activités d'après-vente constituent une partie essentielle et notable des services de l'entreprise à l'égard de sa clientèle ». V. Com. 63, par. 4, art. 5, OCDE, 2017.

¹Voir Annexe (1).

² Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir les règles d'assistance mutuelle en matière d'impôts sur le revenu entre les Etats de l'Union du Maghreb Arabe du 23 juillet 1990. <http://profiscal.com>.

³ J.O.R.A. N° 06 du 6, février 1991, p.215.

⁴ Convention entre l'Algérie et les Etats-Unis d'Amérique, J.O.R.A. du 18 décembre 2016, n° 74, p. 3.

⁵ AW, « Les américaine imposent leur droit FATCA à l'Algérie », 24 janvier 2017, www.watch.org

qu'elle l'inscrit dans la liste des pays qui collaborent dans l'effort mondial de lutte contre l'évasion fiscale et le blanchiment d'argent. De ce fait, l'Algérie influe positivement sur la confiance des investisseurs étrangers, et pourquoi pas suivie prochainement par une convention fiscale de non double imposition entre l'Algérie et les USA¹.

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

En résumé, les bénéfices réalisés en Algérie, ils résultent d'une exploitation directe sous forme d'un établissement stable en présence d'une convention ; ou d'une exploitation indirecte par le biais d'une filiale, sont passibles de l'imposition en vertu de droit interne². Ce dernier n'ayant pas défini la notion l'établissement stable, et s'est contenté d'indiquer que « *l'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie* »³.

Les critères légaux qui permettent d'imposer les bénéfices réalisés par une entreprise en Algérie, semblent être d'un grand secours face à la défaillance que connaît le régime général. Ces critères au nombre de trois sont : l'exercice habituel d'une activité industrielle, commerciale ou agricole en l'absence d'établissement stable, le recours à un représentant dépendant de l'entreprise, ou la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

¹*Ibidem.*

²V. Art. 137 du CIDTA.

³*Ibidem.*

TITRE II

L'ADAPTABILITE DE LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE AUX EXIGENCES DE L'ECONOMIE MONDIALE

Après avoir appréhendé les éléments définitionnels de la notion d'établissement stable, il convient d'appréhender la notion d'établissement stable face aux exigences de l'économie mondiale. Adapter cette notion aux exigences de l'économie mondiale, cela veut dire faire face à des multinationales, et surtout à l'économie numérique. En premier temps, on va étudier de l'établissement stable un statut éludé par les multinationales et l'impact de l'instrument multilatéral (chapitre 1). En deuxième temps, on se lance afin de justifier l'adaptation du concept d'établissement stable face aux évolutions technologique (chapitre 2)

CHAPITRE I L'ETABLISSEMENT STABLE UN STATUT EVITE PAR LES MULTINATIONALES

L'attraction des grandes sociétés étrangères pour les territoires qui reconnaissent facilement l'existence d'un établissement stable, est bridée, de nos jours, par les difficultés d'interprétation dont souffre ce concept, étant difficilement identifiable et protéiforme car il peut prendre plusieurs formes (un bureau, un chantier, usine. *etc.*).

En outre, une acception large de ce concept est prônée par les pays en voie de développement dans les conventions conclues avec les pays industrialisés¹, vu que l'intérêt poursuivi par les pays d'accueil est de réceptionner des capitaux étrangers et d'augmenter les recettes fiscales.

Sur le plan international, ce concept connaît aussi une évolution significative, à la demande des pays de G20², a réalisé en juillet 2013, un plan d'action pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, intitulé « *Base Erosion and Profit Shifting* »

¹ K. SID AHMED, « *Notion d'établissement stable : cas d'un domicile privé* », Revue Lamy fiscal 2012, n°2699 et suivant ? Notamment, commentaire de l'arrêt du CE, 2 novembre 2011, n°312407.

²Le groupe de G20 est un groupe de 19 pays plus l'Union européenne dont les ministres, les chefs des banques centrales et les chefs d'Etat se réunissent régulièrement. Il a été créé en 1999, après succession de crises financières dans les années 1990. Il vise à favoriser la concertation internationale, en intégrant le principe d'un dialogue élargi tenant compte du poids économique croissant pris par un certain nombre de pays.

³L'expression BEPS réfère à l'érosion de base d'imposition et le transfert de bénéfices, en anglais « *base érosion and profit shifting* » (BEPS), qui résultent des failles et des chevauchements existants entre différents

(BEPS)¹. Remis aux dirigeants du G20 lors du sommet de Brisbane en 2014², C'est un plan international, Il s'agissait d'agir vite afin de « *rétablir la confiance des citoyens dans le système fiscal international, instaurer des règles de jeu équitables pour toutes les entreprises et fournir aux États des outils plus efficaces pour leurs politiques fiscales nationales* ». Mais aussi « *pour limiter les risques d'apparition de mesures unilatérales, non coordonnées, susceptibles de remettre en cause les grands principes de la fiscalité internationale qui constituent un cadre pérenne favorable aux investissements internationaux* »³. En suite le 13 octobre 2015 il été finaliser et publier par l'OCDE⁴.

Il est a noté que le Projet BEPS a mobilisé soixante pays ainsi que des organisations fiscales régionales comme le Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF), le Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF), et le Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT)⁵. Ont également été impliqués dans les travaux des organisations internationales telles que le Fonds monétaire international (FMI), la Banque mondiale et les Nations Unies. L'Union européenne n'a, en tant que telle, pas pris part aux travaux bien que la plupart des Etats membres y furent parties prenantes en leur qualité de membre de l'OCDE⁶.

Le résultat final du plan (BESP) comporte 15 actions, l'un de ces rapports finaux porte sur les moyens **d'empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable**, c'est (L'Action 7). Cette dernière s'appuie sur des révisions et des actualisations de la définition d'établissement stable, dans le souci de moderniser et d'élargir ce seuil de détermination de bénéfices, et d'empêcher qu'une installation puisse échapper artificiellement à ce statut⁷. Ce statut est à l'instar des règles actuelles en matière de fiscalité des entreprises, qui ne sont plus adaptées au contexte moderne. Les revenus des sociétés sont taxés

¹OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), Édition OCDE, 2013. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>.

²Le sommet de Brisbane, c'est la neuvième réunion du groupe du vingt. Il a eu lieu à Brisbane, en Australie, le 15 et 16 Novembre 2014. <https://consilium.europa.eu>.

³ OCDE, (2015), « *Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », OCDE, p. 5, www.oecd.org/fr/fiscalité/besps-expose-des-actions-2015.pdf .

⁴BAKER Albert, Toronto, « *Alerte en fiscalité Internationale : Rapport final sur l'action 7 du projet BEPS : Empêcher les mesures visant à éviter le statut d'établissement stable* », fiscalité internationale, DELOITTE, 13, octobre 2015, p. 38, www.deloitte.com.

⁵*Ibid*, OCDE, (2015), p. 39.

⁶*Ibidem*.

⁷*Ibidem*. A. BAKER.

au niveau national, alors que la sphère économique tend de plus en plus vers la mondialisation, la mobilité et le numérique¹.

Les modèles commerciaux et les structures des entreprises se sont complexifiés, ce qui facilite le transfert de bénéfices². Il est dès lors de plus en plus difficile de savoir quel pays est censé taxer les revenus d'une entreprise multinationale. Certaines entreprises tirent avantage de cette situation, et transfèrent artificiellement des bénéfices vers les juridictions appliquant les taux les plus faibles, afin de minimiser leur contribution fiscale globale³.

Cet état des choses, incite certaines multinationales rentables à ne pas honorer l'impôt sur leurs bénéfices. Alors, que de nombreux citoyens subissent les effets des efforts d'ajustement budgétaire. Ce qui engendre le mécontentement de la population⁴, et un sentiment d'injustice qui constitue une menace pour le contrat social entre les gouvernements et leurs citoyens, et peut même avoir une incidence sur le respect des obligations fiscales en général⁵.

Il est donc, urgent de s'attaquer aux pratiques fiscales abusives auxquelles se livrent les entreprises, et de réviser les règles en matière de fiscalité des entreprises, afin de lutter plus efficacement contre la planification fiscale agressive⁶.

Par conséquent, il est nécessaire d'étudier les diverses mesures visant à lutter contre les abus commis par les multinationales, afin d'éviter le statut d'établissement stable (section 1). L'on se doit aussi s'interroger sur la finalité du projet « BEPS », qui va en faveur d'un élargissement du statut de l'établissement stable à un maximum d'entités économiques et commerciales ; voir les solutions préconisées par l'action 7 du plan BEPS (section 2).

¹Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* », Action 7, Rapport final 2015, p. 17, (2016) <http://dx.doi.org/101787/9789264255227-fr>

²*Ibidem*.

³ *Ibid*, A. BEKER.

⁴ RANSY Renaud, « *La notion d'établissement stable : impacte de la nouvelle définition envisagée par l'action 7 du plan BEPS et application à la nouvelle économie numérique* », travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15ects), Master de spécialisation en Droit fiscal, année académique, 2017-2018, p. 9.

⁵*Ibidem*.

⁶ « *La planification fiscale a pour but d'arranger les affaires d'un contribuable de façon à ce qu'il paie moins d'impôt possible tout en observant les lois. Hormis, la planification agressive vise à optimiser la situation la situation fiscale en utilisant les failles des systèmes fiscaux ainsi que les différences entre les régimes applicables aux activités transfrontières des entreprises des multinationales y recourant* ». REMEUR Cécile, « *Planification fiscale agressive* », Service de recherche du parlement européen, Briefing, 2015, p.1, www.europarl.europa.eu.

SECTION1 : LES MESURES VISANT A EVITER LE STATUT D'ETABLISSEMENT STABLE

Le travail qui a été entamé sous l'égide du G20 et de l'OCDE en 2013, a abouti à l'adoption deux ans plus tard, en 2015 comme on a suscité, d'un projet final de 26 pages (en anglais), le plan BEPS¹. Certains de ces actions mises en place, afin de mener à bien les travaux relatifs à l'Action 7. Cette dernière a examiné divers aspects de la définition d'un établissement stable susceptibles de poser des problèmes de BEPS, et a identifiée plusieurs stratégies évocatrices d'une volonté d'éviter artificiellement le seuil applicable aux établissements stables². L'une des difficultés contenues dans ce projet, précise que : « *les activités des multinationales activant dans certains pays y deviendraient assujetties à l'impôt, alors qu'elles ne le sont pas à l'heure actuelle* »³.

Le plan BEPS dans son Action 7, propose un élargissement sous forme de changements ou de modifications à apporter à la définition de l'établissement stable, figurant dans l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui est habituellement la base de travail, lors des négociations relatives à une nouvelle convention bilatérale.

Ces modifications permettront de mettre en échec, les pratiques visant à éviter de manière inappropriée l'apparition d'un lien fiscal, en particulier en faisant appel à des commissionnaires, plutôt qu'à des distributeurs, ou en fragmentant les activités de manière artificielle⁴. De ce fait, l'action 7 du plan insiste sur la nécessité de mettre à jour la définition d'établissement stable que l'on retrouve dans les conventions fiscales afin de prévenir les abus de ce seuil d'imposition⁵.

Il est à rappeler que le statut d'établissement stable peut être soit matériel, soit personnel, comme il peut être les deux à la fois. Dans le premier cas, il s'agira, selon la convention modèle de l'OCDE et de l'ONU, « *d'une installation fixe d'affaires par laquelle l'entreprise exerce*

¹L'expression BEPS réfère à l'érosion de base d'imposition et le transfert de bénéfices, en anglais « *base erosion and profit shifting* »(BEPS), qui résultent des failles et des chevauchements existants entre différents systèmes fiscaux de pays qui sont utilisés par des entreprises multinationales afin de faire « disparaître » des bénéfices à des fins fiscales ou de déplacer artificiellement des bénéfices imposables vers des lieux où il ya peu ou pas activité économique mais où la fiscalité est faible. <http://dx.doi.org/101787/9789264255227-fr>.

²*Ibid.*, Projet OCDE/G20, Action 7, Rapport final 2015, p. 17.

³ KPMG, « *L'OCDE propose d'élargir la portée du concept d'établissement stable* », le 10 Novembre 2014, n° 2014-50, www.kpmg/ca.fr.

⁴ OSLER, « *L'OCDE publie des modifications proposées aux règles relatives à l'établissement stable* », 20 mai 2015, www.osler.com.

⁵OECD, BEPS Action 7 : « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* », 31 octobre 2014-09 Janvier 2015, www.ocde.org.

tout ou partie de son activité »¹. La présence sur place dans un endroit précis avec un certain degré de permanence d'un local, d'un bureau, ou autre est donc requise.

Dans le second cas, il s'agira, d'un agent dépendant (ou non autonome) agissant pour le compte d'une entreprise, et disposant dans un autre Etat de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise (d'où les règles figurant aux paragraphes 5 et 6 de l'article 5 du Modèle de l'OCDE)². Bien qu'il s'agisse dans les deux cas de notions assez claires, la pratique a très vite montré que, l'application de telles notions était en réalité très souvent source d'incertitude³.

L'action 7 du plan BEPS voulu divers questionnements, qui ont trait aux causes réelles qui justifient cette action, et à l'efficacité des stratégies introduites par ce projet. Ces dernières conduisent-elles vraiment à une possibilité réelle pour éviter les abus dans la définition du statut des établissements stables, afin de mieux cerner leurs critères d'imposition ? On analyse les problèmes cités par l'action 7 du plan BEPS (**sous-section 1**). Ensuite on analysera notamment celles qui se déroulent entre parties liées (**sous-section2**).

SOUS-SECTION 1 : EXAMEN DES PRINCIPALES CAUSES FAISANT APPEL A L'ACTION 7 DU PLAN BEPS

L'action 7 du projet BEPS a pour but d'empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable. On remarque, dans son rapport, l'OCDE pose un diagnostic concernant certaines pratiques mises en place par certaines entreprises multinationales pour contourner ce statut.

Le premier centre d'intérêt, de l'OCDE et des pays de G20 est celui des représentants des sociétés, car les règles actuelles imposent « *le statut d'établissement stable personnel réside dans le fait que le représentant est « accrédité du pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise* ». Cela a été confirmé par le commentaire (5.32) sur l'article 5 du modèle de convention qui stipule que « *les personnes dont les activités peuvent constituer pour l'entreprise un établissement stable sont les agents dépendants qui ont l'habiletés à conclure des contrats au nom de l'entreprise dont ils dépendent* »⁴.

¹ Art. 5 du modèle OCDE, version 2014 et du modèle de l'ONU, version 2011.

²*Ibid.*, BEPS-Action 7.

³ ALVARER CAMPA Raphaël, « *Etablissements stable, Attention : on élargit !* », [https:// www.Xbcj.be.com](https://www.Xbcj.be.com)

⁴V. *Com. Art. 5 §5*, version abrégée OCDE 2014.

En vue d'échapper à cette qualification, un certain nombre de sociétés ont pris l'habitude de signer elles-mêmes directement les contrats, dans leurs locaux, alors que ces contrats ont été pourtant négociés par leurs représentants à l'étranger¹. Elles font en sorte que l'impôt échappe à l'Etat de la source, là où il devrait être normalement perçu.

Ce dernier paragraphe énumère un certain nombre d'activités qui sont considérées comme des exemptions à la définition générale énoncée au paragraphe (1), et qui ne constituent pas d'établissement stable, même si l'activité est exercée dans une installation fixe d'affaires. Se sont généralement des opérations préparatoires ou auxiliaires².

Dans la foulée, des efforts déployés par l'OCDE pour freiner l'utilisation abusive des conventions, l'action 7 du plan BEPS a été élaborée en vue de modifier la définition « d'établissement stable », et de l'élargir, de sorte que les entreprises aient moins d'occasions d'éviter artificiellement le statut d'établissement stable³.

Les développements ultérieurs se borneront en premier lieu à détailler les principales causes faisant appel à l'action 7, en suite les solutions préconisées par le projet BEPS afin de modifier la définition actuelle de l'établissement stable, et d'empêcher par la suite les abus de ce seuil de taxation.

§1. L'EVITEMENT ARTIFICIEL DU STATUT D'ETABLISSEMENT STABLE PAR LE BIAIS D'ACCORDS DE COMMISSIONNAIRE

Par le biais d'un accord de commissionnaire⁴, une entreprise étrangère est en mesure de vendre ses produits dans un État sans y avoir d'établissement stable, auquel ces ventes pourraient être attribuées à des fins fiscales. Étant donné que la personne qui conclut les ventes ne possède pas les produits qu'elle vend, elle ne peut pas être imposée sur les bénéfices générés par ces ventes, et ne peut l'être que sur la rémunération qu'elle perçoit pour ses services (généralement une commission)⁵.

Nous l'avons vu que le statut de l'établissement stable personnel est conféré à l'agent dépendant, en vertu de l'article 5, § 5 du modèle de convention de l'OCDE et l'ONU. C'est-à-

¹*Ibid*, OCDE (2015), BEPS Action 7, 2015.

²V. Com, art 5, par. 4, OCDE, version abrégée 2014.

³BEPS Action 7 : « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* », 31 octobre 2014-09, janvier 2015. P. 10.

⁴Action 7 du projet BEPS (2016), p. 43.

⁵ BEPS Action 7 (2015), op.cit. p. 11.

dire à la personne qui agit sur le territoire d'un Etat au nom de l'entreprise située sur un autre Etat. Cette personne a le pouvoir de conclure des contrats qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de cette dernière, et qui exerce effectivement ceux-ci pendant un certain laps de temps¹.

Sur ce, l'OCDE dans son rapport note que certaines entreprises évitent l'application de l'article 5, §5 par conclusion d'accords de commissionnaires et par l'exception visée à l'article 5, §6 du modèle, qui traite des agents indépendants, lesquels ne peuvent constituer un établissement stable étranger d'une entreprise opérant dans un Etat donné².

L'on peut constater que l'application de la définition existante d'un établissement stable aux accords de commissionnaire, a suscitées de vifs débats ces dernières années. Ces débats se concentraient sur l'interprétation juridique de l'expression « *pouvoirs (...) lui permettant de conclure des contrats au nom de (...)* » figurant à l'article 5(5)³.

Les autres questions examinées en lien avec ces accords sont les suivantes :

- Dans quelle mesure l'article. 5(5) peut s'appliquer lorsque les contrats sont négociés pour l'essentiel dans un État, mais sont finalisés ou autorisés à l'étranger ?
- Quelle est la portée exacte et la finalité historique de la règle relative à « *l'agent jouissant d'un statut indépendant* » à l'article 5(6) ?

Hormis ces questions d'interprétation, l'Action 7 demande de réévaluer la définition existante d'un établissement stable en lien avec les accords de commissionnaire et des stratégies similaires⁴.

Des structures de commissionnaire et des accords similaires ont très souvent été mises en place, principalement, en vue d'éroder la base d'imposition de l'État dans lequel les ventes avaient lieu. Il est donc nécessaire de modifier la formulation des paragraphes 5 et/ou 6 de l'article 5 dans le but de lutter contre ces stratégies. A cet effet, le projet BEPS a proposé des solutions et des mesures dans son projet (Action 7), dont la teneur va être détaillée dans la deuxième section.

¹R. RANSY, op, cit, p. 43.

²*Ibidem.* P. 44.

³*Ibid*, BEPS Action 7, p. 12.

⁴*Ibidem.*

§2. L'EVITEMENT ARTIFICIEL DU STATUT D'ETABLISSEMENT STABLE PAR LE BIAIS DES ACTIVITES SPECIFIQUES

L'Action 7 recommandait également d'actualiser les exceptions applicables à certaines activités spécifiques prévues par l'article 5 (4) du modèle de l'OCDE. Selon lesquelles une installation fixe d'affaires utilisée exclusivement pour des activités mentionnées dans ce paragraphe (usage d'installation aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises, ou pour la collecte d'information par exemple) échappe à la qualification d'établissement stable. La modification proposée a pour effet d'empêcher l'application automatique de ces exceptions en la limitant aux activités revêtant un caractère « préparatoire ou auxiliaire » L'Action 7 (OCDE-2015).

L'expression « *exemptions dont bénéficient les activités spécifiques* » renvoie à la liste d'exceptions prévue par l'article 5(4) du Modèle de convention de l'OCDE aux termes desquels, on considère qu'il n'y a pas établissement stable, si une installation d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice d'activités mentionnées dans ce même paragraphe¹.

Les paragraphes suivants examinent différents aspects de l'article 5(4) susceptibles de donner à des mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable.

- Les exceptions vont au-delà des activités « préparatoires ou auxiliaires »

L'article 5(4) du modèle OCDE contient des exceptions à la règle générale prévue à l'article 5 (1), énumérant un certain nombre d'activités à caractère préparatoire ou auxiliaire qui peuvent être réalisées grâce à une installation fixe d'affaires, mais qui néanmoins ne créent pas d'établissement stable, même si les conditions de l'article 5 (1) de la convention sont respectées, et que l'activité est exercée à travers une installation fixe d'affaires².

La raison pour laquelle les activités énumérées à l'article 5(4) sont exemptées, c'est qu'ils partagent la caractéristique commune que les services fournis sont éloignés de la réalisation effective des bénéfices. A ce stade il est difficile de leur attribuer la part de bénéfice

¹ Plan BEPS Action 7, (2015), op., cit. p. 12.

² Voir R. HOOR Oliver, « *Le modèle OCDE de convention fiscale : analyse technique détaillée* », Op., cit, p. 116.

qui leur revient¹. Par conséquent, l'article 5(4) est conçu pour éviter qu'une entreprise d'un Etat contractant ne soit imposée dans l'autre Etat contractant².

Cela reflétait l'avis de certains délégués du projet BEPS (Action7) qui estimaient que l'interprétation proposée s'écartent de ce qui était, selon eux, la visée initiale de ce paragraphe ; à savoir couvrir exclusivement des activités préparatoires ou auxiliaires³.

- Le terme « livraison » dans les alinéas a) et b) du paragraphe 4 de l'article 5

La deuxième question relative aux pratiques de BEPS qui vise à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, est lié à l'emploi du terme « **livraison** » dans les alinéas a) et b) du paragraphe de l'article 5 du modèle de l'OCDE. Selon ces alinéas, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :

- a) *« Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;*
- b) *Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ».*

L'application de ces exceptions est difficilement justifiable lorsqu'une entreprise possède un très grand entrepôt dans lequel un nombre important d'employés travaillent dans le but principal de livrer des biens que l'entreprise vend en ligne (l'exception prévue aux alinéas a) et b) pourrait toutefois s'appliquer, mais uniquement tant que les biens considérés sont la propriété de l'entreprise)⁴.

En revanche, le terme « livraison » est absent des dispositions correspondantes du Modèle de convention des Nations Unies. Les paragraphes 17, 20 et 21 des commentaires des Nations Unies sur l'article 5, expliquent cette différence comme suit : « *La suppression du terme « livraison » reflète l'avis de la majorité de la commission selon laquelle un « entrepôt*

¹ R. HOOR Oliver, « *Etablissement stable : Conception et traitement fiscal selon le droit fiscal interne et les conventions fiscales en vigueur* », Op, p. 40.

²*Ibidem*.

³ Plan BEPS Action 7, (2015), p. 16.

⁴*Ibidem*, p. 17.

» utilisé à cette fin devrait, si les conditions du paragraphe 1 de l'article 5 sont remplies, constituer un établissement stable »¹.

Comme indiqué plus haut, le Modèle de convention des Nations Unies, à la différence du Modèle de convention de l'OCDE, ne fait pas référence à la « livraison » dans les alinéas (a) ou (b). La question de savoir si des installations utilisées pour assurer la « livraison de marchandises », doivent être considérées comme un établissement stable a été abondamment débattue². EN 1997, une étude a révélé que près de 75 % des conventions fiscales conclues par des pays en développement incluaient la « livraison de biens » dans la liste des exceptions aux alinéas (a) et (b) du paragraphe 4³.

Toutefois, certains pays développés estiment que l'absence de ce terme dans le Modèle de convention des Nations Unies, constitue une différence importante par rapport au Modèle de convention de l'OCDE, considérant que l'accès à un stock de marchandises permet une livraison rapide, facilite les ventes des produits concernés, et contribue ainsi à la génération de bénéfices dans le pays hôte⁴.

Lors de la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies, le Comité a conservé la différence entre les deux modèles, mais souligne que, même lorsqu'une activité de livraison de marchandises est considérée comme donnant lieu à un établissement stable, les bénéfices pouvant être attribués à cette activité sont souvent assez limités⁵.

A cet égard, les autorités fiscales risquent d'attribuer trop de revenus à cette activité, conduisant à de longs différends, et à une application incohérente des conventions fiscales. En conséquence, bien que la référence à la « livraison » demeure absente du Modèle de convention des Nations Unies, les pays peuvent examiner ces deux approches lors de la conclusion de conventions fiscales bilatérales pour évaluer les effets pratiques de chacune d'elles⁶.

- Les exceptions sur l'achat de marchandises ou la collecte d'information

¹*Ibidem.*

²*Ibid.*

³*Ibidem.*

⁴*Ibidem.* p. 18

⁵*Ibidem.*

⁶*Ibidem.*

Une autre modification ciblée pouvant être apportée à l’alinéa *d*) du paragraphe 4 de l’article 5 du modèle OCDE, selon lequel on considère qu’il n’y a pas « établissement stable » si : « *d*) une installation fixe d’affaires est utilisée aux seules fins d’acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l’entreprise ».

Il semble que cette exception relative aux achats de marchandises a été introduite à l’origine, en partant du principe, qu’aucun bénéfice ne pouvait ou ne devait être attribué à des activités d’approvisionnement.

Ce principe a été expressément écarté lors de l’élaboration de l’approche autorisée de l’OCDE qui a conduit, en 2010, à la suppression du paragraphe (5) article 7 du Modèle de convention de l’OCDE qui prévoyait la disposition suivante : « *Aucun bénéfice n’est imputé à un établissement stable du fait qu’il a simplement acheté des marchandises pour l’entreprise. Selon le paragraphe 57 du Rapport sur l’attribution de bénéfices aux établissements stables adopté en 2008 : Les pays membres de l’OCDE sont parvenus à un large consensus, selon lequel l’article 7(5) est injustifié et n’est pas compatible avec le principe de pleine concurrence* »¹.

Sur ce, l’approche autorisée de l’OCDE prévoit qu’il n’est pas nécessaire d’avoir une règle spéciale pour les cas de « **simple achat** ». Il ne doit pas y avoir de limite à l’attribution de bénéfices à l’établissement stable dans ce cas, hormis la limite imposée par l’application du principe de pleine concurrence².

Compte tenu de la conclusion, selon laquelle « *il n’est pas nécessaire d’avoir une règle spéciale pour les cas de « simple achat* » » en matière d’attribution de bénéfices, il convient de se demander, quelle autre raison justifie une exception à la qualification d’établissement stable en cas d’activités d’achat de marchandises.

Le Groupe OCDE et les pays de G20 ont examiné cette question à partir des exemples cités dans le projet BEPS (Action7)³. On se contentera, dans un souci d’éclaircissement, d’en citer un seul :

¹OECD, « *Rapport de 2010 sur l’attribution de bénéfices aux établissements stables* », 17 juillet, 2008, p. 27.

²*Ibidem*.

³Plan BEPS Action 7, (2015), p. 19.

« *SCO est une entreprise indépendante située dans l'État S, qui achète sur le marché intérieur un certain produit agricole qu'elle exporte ensuite. La plupart de ses employés sont des acheteurs expérimentés, et bien payés qui rendent visite à de petits producteurs, définissent la catégorie / la qualité des produits conformément aux normes internationales (processus très difficile), et concluent différents types de contrats (au comptant ou à terme) pour l'achat des produits. Les exportations de SCO sont destinées pour l'essentiel à cinq acheteurs étrangers indépendants, et réalisées par téléphone ou par courrier électronique (ces acheteurs ont confiance en la réputation de SCO, et en son expertise pour déterminer la catégorie / la qualité des produits). Quelques employés seulement suffisent pour gérer ces ventes* ».

Dans cet exemple, il apparaît clairement que les bénéfices de SCO devraient être imposables dans l'État S. Néanmoins, si SCO était constituée dans une juridiction à faible niveau d'imposition, à partir de laquelle les ventes aux acheteurs étrangers étaient effectuées afin que la fonction d'achat soit la seule laissée au bureau situé dans l'État S auquel sont rattachés les acheteurs, il serait difficile de soutenir que l'achat constituerait une simple fonction de routine. Il serait de même difficile d'expliquer pourquoi l'État S ne devrait pas être autorisé à imposer une partie des bénéfices réalisés par SCO¹.

Le groupe de réflexion n'a conclu que l'ajout dans l'art. 5 (4) d'une condition générale relative au caractère « **préparatoire ou auxiliaire** » des activités, pourrait régler tout problème soulevé par l'exception relative aux « **activités d'achat** »².

SOUS-SECTION 2 : EXAMEN DES PROBLEMES DES ACTIVITES DE FRAGMENTATION ET FRACTIONNEMENT ENTRE PARTIES LIEES

Le deuxième centre d'intérêt, concerne le fractionnement et la fragmentation artificielle par les entreprises multinationales de leurs activités et leurs contrats entre des entités multiples. Donc, afin de pouvoir prétendre à l'exception au statut d'établissement stable prévu en cas d'activités de caractère préparatoires ou auxiliaires³; les entreprises fragmentant un ensemble cohérent d'activités d'entreprises en plusieurs petites opérations, afin que chaque partie

¹Plan BEPS Action 7, (2015), p. 20.

²*Ibidem*.

³Projet pour commentaires portant sur l'action 7, « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* », Plan d'action BEPS (en anglais) 2014. www.oecd.org.

n'effectue que des activités préparatoires ou auxiliaires qui bénéficient des exemptions figurent dans le paragraphe 4 de l'article 5 du modèle de la convention de l'OCDE¹.

§1. LA FRAGMENTATION DES ACTIVITES ENTRE ENTREPRISES LIEES

Le modèle de convention fiscale du plan BEPS, comprendra une règle anti-fragmentation de grande portée pour les cas où des activités dans un pays sont « *fragmentées* » entre des sociétés d'un même groupe, afin de bénéficier des exceptions au titre des activités préparatoires ou auxiliaires.

Dans sa formulation actuelle, le paragraphe 27.1 des Commentaires sur l'article 5, traite de l'application de l'article 5(4)f lorsqu'une situation dite de « **fragmentation des activités** » se présente : « *Lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs installations fixes d'affaires au sens des alinéas a) à e), il n'y a pas à tenir compte de l'alinéa f) à condition que ces installations soient distinctes les unes des autres du point de vue de leur emplacement et de leur organisation, car, dans ce cas, chaque installation d'affaires doit être considérée isolément pour déterminer s'il y a ou non établissement stable. Des installations d'affaires ne sont pas « distinctes du point de vue de leur organisation » lorsqu'elles assurent chacune dans un État contractant des fonctions complémentaires comme la réception et le stockage de biens en un lieu, la distribution de ces biens par l'intermédiaire d'un autre lieu, etc. Une entreprise ne saurait fragmenter un ensemble cohérent en plusieurs petites activités dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaires* »².

Compte tenu de la facilité avec laquelle des filiales peuvent être créées, le Groupe de réflexion (GR) a conclu qu'il pourrait être remédié à certaines préoccupations en matière de BEPS soulevées par des activités des exceptions cité par le paragraphe 4 de l'article 5 (activités préparatoires et auxiliaires). En adoptant une règle qui tienne compte non seulement des activités réalisées par une même entreprise sur différents Etats, mais aussi des activités conduites par des entreprises associées sur différents Etats ou en un lieu unique. Des versions alternatives d'une telle règle sont proposées par le projet, et dont la teneur sera exposée ultérieurement en (section 2).

¹Action 7, « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* », OCDE, 2016, p. 45, www.keepeek.com.

²V. Par. 27.1. Com, Art. 5(4) du modèle de l'OCDE.

L'Action 7 (OCDE, 2015), recommandait également d'ajouter à l'article 5(4) une clause anti-abus spécifique visant à empêcher les groupes multinationaux de fragmenter leurs opérations dans un pays (entre des emplacements distincts et/ou des entreprises étroitement liées) dans le but de bénéficier indûment des exceptions au statut d'établissement stable prévues par l'article 5(4)¹.

§2. LE FRACTIONNEMENT DE CONTRATS DE CONSTRUCTION

Le fractionnement de contrats visant à obtenir une application abusive de l'exception prévue par le paragraphe 3 de l'article 5, est examiné au paragraphe 18 des commentaires sur l'article 5. Conformément aux dispositions de l'article 5(3) du modèle de l'OCDE, les chantiers de construction ou de montage constituent un établissement stable seulement si leur durée dépasse les douze mois. Une fois le seuil de douze mois dépassés, un établissement stable est réputé existé depuis le premier jour d'activité, même si les conditions générales prévues à l'article 5(1) du modèle de l'OCDE ne sont pas remplies².

Cependant, un chantier de construction devra être considéré comme une unité même s'il est basé sur plusieurs contrats afin de pouvoir appliquer le critère des douze mois³. Selon le paragraphe 18 des commentaires sur l'article 5 du modèle de l'OCDE, le seuil des douze mois aurait donné lieu à des abus :

« Le seuil de douze mois a pu donner lieu à des abus ; ainsi, il a parfois été constaté que des entreprises (principalement des entrepreneurs ou des sous-traitants travaillant sur le plateau continental ou en liaison avec l'exploration et l'exploitation du plateau continental) fractionnaient leurs contrats en plusieurs éléments dont chacun portait sur une durée inférieure à douze mois et était attribué à une société différente mais faisant partie du même groupe. Outre le fait que de tels abus puissent, selon les circonstances, donner lieu à l'application de dispositions légales ou de règles jurisprudentielles visant à contrecarrer l'évasion fiscale, les pays les plus préoccupés par ces situations pourront y apporter des solutions dans le cadre de négociations bilatérales »⁴.

¹V. Deloitte, 2016, op., cit.

²R. HOOR Oliver, ouvrage précité, p. 41.

³ Par exemple, la construction d'un ensemble immobilier est considérée comme un seul et unique projet même si chaque maison a été construite pour un acheteur différent.

⁴ Plan BEPS Action 7, op., cit, p. 23.

A cet effet, on remarque que certaines entreprises divisaient leurs contrats en plusieurs parties, chaque partie couvrant une période inférieure au seuil des douze mois, et chaque contrat était attribuée à différentes entreprises du groupe afin de contourner l'interprétation littérale de l'article 5(3) et à la qualification d'établissement stable.

SECTION 2 : LES SOLUTIONS PRECONISEES PAR LE PLAN BEPS CONTRE LE STATUT ARTIFICIEL D'ETABLISSEMENT STABLE

Comme nous l'avons déjà exposé la définition d'un établissement stable contenue dans les conventions fiscales est un élément déterminant pour établir si une entreprise doit acquitter un impôt sur les bénéfices dans un État dont elle n'est pas résidente¹. L'action 7 du plan BEPS propose ainsi des changements à apporter à la définition de l'établissement stable figurant à l'article 5 du modèle de l'OCDE (**sous-section 1**), qui constitue fréquemment la base de travail lors des négociations relatives à une nouvelle convention bilatérale². Ces modifications permettront de mettre en échec les pratiques visant à éviter de manière inappropriée l'apparition d'un lien fiscal ; en particulier en faisant appel à des commissionnaires plutôt qu'à des distributeurs, ou en fragmentant les activités de manière artificielle (**Sous-section 2**). Les solutions posées sont pour objet de lutter contre ces abus et de ne plus éroder cette base d'imposition.

SOUS-SECTION 1 : LES AMENDEMENTS PROPOSES PAR LE PROJET BEPS PORTANT SUR LA MODERNISATION DE L'ARTICLE 5

Nous l'avons mentionné dans la section précédente, l'analyse des problèmes BEPS sur l'action 7. Face à ces risques BEPS, les travaux sur l'Action 7 ont conduit à la modification de dispositions clefs de l'article 5 du modèle de convention de l'OCDE et de ses commentaires. Ces modifications ont pour but de neutraliser les pratiques visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, qui se considère comme la principale règle conventionnelle auquel le pays où se situe le marché n'est pas autorisé à imposer les bénéfices commerciaux d'un non-résident³.

En second lieu, on se penchera sur les modifications visant à lutter contre le recours abusif aux accords de commissionnaire et au statut d'agent indépendant visés aux paragraphes (5) et (6) de l'article 5-OCDE (§1). Ensuite, nous exposerons les changements relatifs aux

¹Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'impositions et le transfert de bénéfices : Exposer des actions, 2015, p. 17.

²*Ibidem.*

³OCDE 2018, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », op., cit, p. 6.

exceptions liées à certaines activités spécifiques visées à l'article 5, §4. Enfin, nous étudierons les règles anti-fragmentation et anti-fractionnement des contrats qui font l'objet d'un nouveau paragraphe 4.1 inséré dans les dispositions de l'article 5 (§2).

§1. LES MODIFICATIONS SUR LES ETABLISSEMENTS STABLES MANDATAIRES

Les modifications proposées aux règles sur les établissements stables mandataires (commissionnaires) ont une grande portée, et élargissent l'éventail des situations dans lesquelles le fait pour une personne agissant dans l'État de la source d'agir pour le compte d'une entreprise située dans l'État de la résidence donnerait lieu à un établissement stable¹.

Dans son rapport final relatif à l'action 7, l'OCDE traite de l'évitement artificiel du statut d'établissement stable d'une part, par l'utilisation d'accords de commissionnaire (A) et d'autre part, par des stratégies similaires, lesquelles visent principalement le recours à des agents indépendants (B).

A) LA REGLE PRINCIPALE CONCERNANT LES ETABLISSEMENTS STABLES MANDATAIRES²

Nous avons déjà défini ce qu'il y avait lieu d'entendre par « accord de commissionnaire »³ (art. 5, §5) du modèle de l'OCDE. Ce type d'accord permet à une entreprise étrangère de vendre ses produits dans un Etat sans y posséder un établissement stable auquel ces ventes peuvent être attribuées⁴. L'entreprise étrangère (le commettant) reste propriétaire de ces produits.

A cet égard, le bénéfice de ces ventes ne sera pas imposable dans cet Etat et seul le sera la rémunération perçue par le commissionnaire⁵. En effet, dans la mesure où les ventes sont conclues *pour le compte* du commettant mais *au nom* du commissionnaire, ce dernier ne peut avoir la qualité d'agent dépendant tel que traditionnellement défini à l'article 5, §5 du modèle convention de l'OCDE.

¹ Osler. Op, Cit.

² « Lorsqu'une personne autre qu'un mandataire jouissant d'un statut indépendant, auquel s'applique le paragraphe 5(5), agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un État de la source de pouvoirs, qu'elle exerce habituellement, lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État (à moins que les activités de la personne soient visées par les exemptions applicables aux activités spécifiques) ».

³V. th. Partie 1, section 2, p. 57.

⁴OCDE (2016), « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7- Rapport final 2015, projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », p. 15, www.oecd.org .

⁵*Ibidem*.

Afin d'empêcher le recours aux accords de commissionnaire, le paragraphe (5) a été modifié afin d'étendre la notion d'établissement stable, suivant sous deux aspects :

- Tout d'abord, le nouveau dispositif vise non seulement celui qui, comme selon l'ancien paragraphe, conclut des contrats en vertu des pouvoirs qu'il exerce habituellement mais également celui qui joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrat qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise¹.
- Ensuite, les contrats ne doivent plus nécessairement être conclus au nom de l'entreprise, mais il suffit que les contrats portent sur les biens appartenant à cette entreprise ou pour la prestation de services par cette entreprise².

Les recommandations de l'action 7 supposent que seraient qualifiés d'établissement stable de la société mère étrangère si les agents commerciaux locaux jouent habituellement le rôle principal conduisant à la conclusion des contrats pour le compte de la société mère, ou prévoyant le transfert de propriété ou la prestation de services par la société mère³.

B) L'EXCEPTION RELATIVE AUX MANDATAIRES INDEPENDANTS (COMMISSIONNAIRES)

Les changements du rapport BEPS (Action 7) englobent aussi les règles sur les établissements stables relatives aux agents indépendants prévues au paragraphe 5 (6). Dans les commentaires révisés, il n'est plus fait mention de la notion « d'agent dépendant », laquelle a disparu pour laisser la place à l'établissement stable « représentant » ou « *agency permanent establishment* »⁴. Désormais, peuvent constituer des établissements stables « *les personnes, employées ou non, qui agissent pour le compte de l'entreprise et qui ne le font pas dans le cadre de l'exercice d'une activité d'entreprise en tant qu'agents indépendants tombant sous le coup du paragraphe 6* »⁵.

¹RANSY Renaud, « *La notion d'établissement stable : impacte de la nouvelle définition envisagée par l'action 7 du plan BEPS et application à la nouvelle économie numérique* », séminaire pluridisciplinaire, Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie, 2017-2018, p. 49. <http://lib.uliege.be>.

²*Ibidem*.

³OCDE 2018, « *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie : 3. Mise en œuvre et impact du paquet BEPS* », p. 7, www.oecd.org.

⁴G. CAVALIER, « *L'instrument multilatéral : Petit guide à destination de l'utilisateur* », RDFCP, 2017/7-8, p. 16.

⁵V. le nouveau commentaire n° 83 C (5) sur l'article 5, OCDE, 2017, <https://read.oecd-ilibrary.org> p. 122.

Selon les commentaires n°84 sur l'article 5.5 sur indiquent que toutes les conditions suivantes doivent être réunies pour que l'on puisse parler d'établissements stables¹ :

- *En plus de la conclusion habituelle de contrats dans l'État de la source, la « négociation habituelle des clauses substantielles » de contrats dans l'État de la source constituerait une activité donnant lieu à un établissement stable mandataire ;*
- *Il ne serait plus nécessaire pour la personne, dont les activités exercées dans l'État de la source donnent lieu à un établissement stable mandataire (un mandataire dépendant), d'avoir le pouvoir de conclure des contrats ; la règle révisée s'attardera davantage à la conduite qu'au pouvoir légal. Une personne qui n'est pas autorisée à conclure des contrats (ou à en négocier les clauses substantielles) au nom d'une entreprise pourrait donner lieu à un établissement stable mandataire, si la personne le fait habituellement ;*
- *Les contrats conclus ou négociés par le mandataire dépendant dans l'État de la source ne devraient plus l'être « au nom » de l'entreprise étrangère ; aux termes des modifications proposées, un établissement stable mandataire pourrait aussi être créé si les contrats en question visent la prestation de services par cette entreprise ou le transfert de la propriété de biens sur lesquels l'entreprise a des droits de propriété ou d'utilisation, ou l'octroi du droit de les utiliser.*

Notamment, les changements apportés aux commentaires apportent d'importantes précisions en faveur à d'autres dispositions :

- Les changements ne visent pas les distributeurs exerçant des fonctions d'achat/vente, même lorsque les risques sont faibles et quelle que soit la période pendant laquelle le distributeur détient du produit vendu. Les questions liées aux accords avec des distributeurs à faibles risques seront abordées dans le cadre des travaux sur les prix de transfert des risques et du capital du plan d'action BEPS (action 9)² ;

¹Ibidem, p. 4.

² Deloitte, op, cit, « Alerte en fiscalité internationale ».

- Lorsqu'un agent crée un établissement stable, les bénéfices ne sont pas attribués à ce dernier dans leur intégralité (les principes habituels relatifs aux bénéfices commerciaux s'appliquent)¹ ;
- Les changements au statut d'agent indépendant ne débouchent pas sur une exclusion automatique des agents agissant exclusivement pour une entreprise non liée (par exemple, dans le cas des entreprises en démarrage)².

§2. LES MODIFICATIONS APPLICABLES AUX ACTIVITES SPECIFIQUES DE L'ETABLISSEMENT STABLE

Le rapport BEPS (Action 7) de (2015), même celui de (2016). Ensuite celui (2018) qui contient l'ajout d'un chapitre 3 entière sous le titre « *Mise en œuvre et impact du paquet BEPS* ». Ont recommandait également d'actualiser les exceptions applicables à certaines activités spécifiques prévues par l'article 5(4) du modèle de l'OCDE. La modification proposée a pour effet d'empêcher l'application automatique de ces exceptions en la limitant aux activités revêtant un caractère « préparatoire ou auxiliaire ». On parle notamment des fragmentations des activités entre parties liées (A), et le fractionnement des contrats de construction (B).

A) LES FRAGMENTATIONS DES ACTIVITES ENTRE PARTIES LIEES

Nous avons évoqué la possibilité, en vue de contourner le statut d'établissement stable, de fractionner les activités sur un territoire donné en une multitude d'installation fixe qui, à elles seules, fournissent des activités préparatoires ou auxiliaires alors que, dans leur ensemble, ces activités n'auraient pas été qualifiées comme telles³.

Le modèle de convention fiscale de l'OCDE comprendra une règle anti-fragmentation de grade portée pour les cas où des activités dans un pays sont « fragmentées » entre des sociétés d'un même groupe afin de bénéficier des exemptions au titre des activités préparatoires ou auxiliaires. Par l'inclusion d'un nouveau paragraphe (4.1) à l'article 5 qui vise « *à empêcher une entreprise ou un groupe d'entreprise étroitement liées de fragmenter un ensemble cohérent d'activités d'entreprise en plusieurs petites opérations dans le but d'arguer du fait que chaque d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire* ».

¹*Ibidem.*

²*Ibidem.*

³R. RANSY, p. 53. <http://lib.uliege.be>.

De façon générale, la proposition empêche l'application des exemptions visées dans le paragraphe (4.1) dans deux cas :

- Le premier : lorsqu'il y a un établissement stable permanent existant dans le pays de l'entreprise ou d'une entreprise étroitement liée, y compris les résidents du pays en question.

- le deuxième : lorsque l'activité générale qui découle de la combinaison des activités exercées par la même entreprise, ou une entreprise étroitement liée n'a pas un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Pour que la règle s'applique dans les deux cas, les activités doivent constituer des fonctions complémentaires qui font partie d'une entreprise homogène¹. Autrement dit, pour que la règle s'applique, les activités doivent constituer des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités.

Par exemple, si l'entreprise étrangère possède une installation fixe d'affaires utilisée uniquement aux fins d'activités de caractère préparatoire ou auxiliaire, cette dernière pourrait devenir un établissement stable si l'entreprise étrangère possède une ou plusieurs autres installations d'affaires dans l'État de la source où sont exercées des activités qui dépassent le caractère préparatoire ou auxiliaire². Ici on remarque, que si une ou plusieurs exemptions applicables aux activités spécifiques sont invoquées, il sera dorénavant nécessaire de tenir compte de la nouvelle règle anti-fragmentation énoncée au paragraphe 5(4.1).

B) LE FRACTIONNEMENT DES CONTRATS DE CONSTRUCTION

L'exception visée à l'article 5(3), qui s'applique aux chantiers de construction, a donné lieu à des abus par la pratique de la scission de contrat entre des entreprises étroitement apparentées. L'action 7 du projet BEPS traite ce fractionnement des contrats entre les sociétés du même groupe et opérant dans le secteur de la construction dans le but d'échapper au critère de la période de 12 mois, au terme de l'article 5(3) du modèle OCDE, qui débouche la reconnaissance d'un établissement stable, en modifiant le commentaire comme suit :

¹*Ibidem*, p. 54.

² *Ibidem*.

- L'ajout d'un exemple pour illustrer l'application du critère de l'objectif principal qui vise à empêcher l'utilisation abusive des conventions (action 6 du plan d'action BEPS) afin de régler le problème du fractionnement des contrats ;
- La suggestion d'une autre option (lorsque des conventions n'incluent pas le critère de l'objectif principal) pour ajouter les activités liées d'une durée supérieure à 30 jours menées par des entreprises étroitement liées à la période passée sur le chantier aux fins de la détermination de la période de 12 mois.

C) LE CAS DES SOCIÉTÉS D'ASSURANCE

L'action 7 du rapport BEPS confirme qu'il n'y aura pas de seuil particulier de déterminer d'un établissement stable pour les sociétés d'assurance dans le modèle de convention fiscales¹. L'action affirme que lesdites sociétés seront traitées comme les sociétés des autres secteurs, sauf si des dispositions divergentes sont négociées dans des conventions bilatérales entre certains pays².

SOUS-SECTION 2 : L'INTEGRATION DE L'AGENT INDEPENDANT DANS LA QUALIFICATION D'ETABLISSEMENT STABLE (BEPS) 2017

La dépendance de l'agent, précédemment exposée, est le second critère pour pouvoir reconnaître un établissement de telle ou telle société dans un pays donné³. Si cette dépendance s'estompe, l'agent indépendant ne peut être considéré comme un établissement stable du fait qu'il est indépendant à la fois juridiquement et économiquement, et qu'il agit dans le cadre ordinaire de son activité même quand il agit pour le compte d'une entreprise⁴.

Les effets de cette indépendance ont conduit les entreprises, à voir dans le statut des agents indépendants une assurance contre le risque de constituer un établissement stable. Cet engouement des entreprises pour recourir aux agents indépendants, notamment au statut de « commissionnaire » pour éluder la qualification d'établissement stable, n'est pas partagé par l'OCDE qui prône une approche juridiquement discutable⁵, qui justifie que les entreprises

¹Chapitre 3, du rapport intérimaire, OCDE, 2018, op., cit; V. Aussi, Deloitte, 2015, op. cit.

²*Ibid*, OCDE.

³<http://doyoutax.com>

⁴ X. OBERSON, « *Précis de droit fiscal international* », 4^{ème} éd., Stämpfli Édition SA, Berne, 2014, p. 138.

⁵ P.-J.DOUVIER, « Fiscalité numérique et établissement stable : les pistes de réforme de l'OCDE et de la Commission Européenne », 31 juillet 2014, <http://www.lexplicite.fr/fiscalite-numerique-etablissement-stable-les-pistes-reforme-locde-commission-europeenne>.

disposant d'une présence dans un pays ne puissent pas être exonérées, si elles font appel à un commissionnaire agent indépendant.

A cette fin l'OCDE a diffusé une révision du concept d'agent dépendant en juillet 2017 sous le projet BEPS¹. Ce projet intègre les agents indépendants dans la qualification d'un établissement stable sous certaines conditions, afin qu'ils n'échappent pas à l'imposition sur les bénéfices provenant de cette activité dans l'autre Etat contractant.

Se pose à cet effet, la question de savoir quels sont les critères posés pour identifier un établissement stable « commissionnaire » comme étant agent dépendant à l'épreuve des modifications récentes préconisés par l'action 7 du projet (BEPS) 2017 ?

§1. L'INTEGRATION DE L'AGENT INDEPENDANT « COMMISSIONNAIRE » DANS LA QUALIFICATION D'ETABLISSEMENT STABLE

La référence à l'article qui définit l'agent dépendant, est nécessaire pour clarifier la notion de l'indépendance d'un agent. Ce texte de l'article 5 paragraphe 6 de Modèle de convention de l'OCDE dispose 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 la condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité* »².

Le commissionnaire est un intermédiaire de commerce, qui agit en son nom, mais aussi pour le compte d'un tiers appelé « *commettant* » dans les limites du mandat qui lui est conféré, et pour les opérations qui lui sont attribuées. Il exerce généralement son activité dans le domaine de la vente et de l'achat³. Autrement dit, un représentant est indépendant lorsqu'il est financièrement et juridiquement libre de l'entreprise pour laquelle il exerce ses activités.

¹L'initiative concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) est née au cœur de la crise financière mondiale de 2008. Ledit projet a pour but de repenser les règles fiscales internationales en vue de la rendre mieux adaptées à une économie moderne et mondialisée¹. Sept ans après la conception du projet BEPS, et 5 ans après son déploiement, le plan reconnaissant la nécessité d'apporter des modifications fondamentales au système fiscal international afin de renforcer la cohérence des règles, de réaligner les droits d'imposition sur la substance des activités économiques et d'améliorer la transparence.

²CCI Paris Ile-de-France, « *Le commissionnaire* », 10/03/2017. <http://www.entreprise.cci-paris-idf.fr>

Donc le seul fait, pour qu'une entreprise d'exercer son activité par l'intermédiaire d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, ne constitue pas un établissement stable car il agit en son nom et pour son propre compte.

Sur ce, l'action 7 du Projet BEPS vient pour empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable. Dans son rapport, BEPS pose un diagnostic concernant certaines pratiques mises en place par certaines entreprises multinationales pour contourner ce statut¹. Il s'agit du recours artificiel aux accords de commissionnaires, définis comme « *accords par lesquels une entreprise vend des produits dans un Etat sous son propre nom, mais pour le compte d'une entreprise étrangère qui est la propriétaire de ces produits* »².

Dans son rapport final relatif à l'action 7, BEPS traite de l'évitement artificiel du statut d'établissement stable d'une part, par l'utilisation d'accords de commissionnaire (A) et d'autre part, par des stratégies similaires, lesquelles visent principalement le recours à des agents indépendants (B).

A) LES MODIFICATIONS PRECONISEES PAR L'ACTION 7 DU AUX PARAGRAPHES 5 ET 6 DE L'ARTICLE (5) OCDE

Nous avons déjà défini ce qu'il y avait lieu d'entendre par « accords de commissionnaire ». Ce type d'accord permet à une entreprise étrangère de vendre ses produits dans un Etat sans y posséder un établissement stable auquel ces ventes peuvent être attribuées. L'entreprise étrangère reste propriétaire de ces produits³. Le bénéfice de ces ventes ne sera pas imposable dans cet Etat et seul le sera la rémunération perçue par le commissionnaire. Dans cette situation, les ventes sont conclues *pour le compte* de l'entreprise mais *au nom* du commissionnaire, donc il est évidemment que ce dernier ne peut plus avoir la qualité d'agent dépendant tel qu'été traditionnellement défini à l'article 5, §5⁴.

Donc afin d'empêcher le recours aux accords de commissionnaire, le paragraphe 5 de l'article 5 a été modifié, et la notion d'établissement stable a été étendue sur deux aspects. Le

¹R. RANSY, « *La notion de l'établissement stable : impact de la nouvelle définition envisagée par l'action 7 du plan BEPS et application à la nouvelle économie numérique* », Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire, Master de spécialisation en droit fiscal, faculté de droit, de science politique et criminologie, 2017-2018, <http://hdl.handle.net/2268.2/5592>.

²OCDE (2016), « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* », Action 7- Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, p. 9.

³*Ibidem*, p. 15.

⁴*Ibidem*.

premier nouveau dispositif vise la personne qui conclut habituellement des contrats, ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrat qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise. Le deuxième vise les contrats, ceux-ci ne doivent plus nécessairement être conclus au nom de l'entreprise mais il suffit que les contrats portent sur des biens et services de cette entreprise¹.

De plus, on a la modification du paragraphe 6 du même article, qui vise d'une part à restreindre les cas dans lesquels un agent serait considéré comme « indépendant » ; De sorte que si un agent agit exclusivement ou presque exclusivement pour une ou plusieurs entreprises auxquelles il est étroitement lié, il perd son statut d'agent dépendant. D'autre part cette modification rend moins probable l'octroi d'un statut d'indépendant, lorsque l'agent agit exclusivement ou presque pour une ou plusieurs entreprises avec lesquelles il est étroitement lié.

Il est à remarquer suivant les commentaires révisés, que les nouveaux articles ne font plus mention à la notion « d'agent dépendant », laquelle a disparu pour laisser la place à l'établissement stable « représentant » ou « *agency permanent establishment* »². Dorénavant, peuvent constituer des établissements stables « *les personnes*, employées ou non, qui agissent pour le compte de l'entreprise et qui ne le font pas dans le cadre de l'exercice d'une activité d'entreprise en tant qu'agent indépendants tombant sous le coup du paragraphe 6 ».³

En d'autres termes, les commissionnaires sont réputés être des établissements de l'entreprise dont ils assurent la commercialisation des biens et services. Désormais, seuls les commissionnaires travaillant pour différentes entreprises s'ajoutant à la qualification d'établissement stable (sous réserve de conduire leurs activités dans le cadre strict des droits et obligations d'un commissionnaire)⁴

¹*Ibidem*, p. 49.

² G. CAVALIER, « *L'instrument multilatéral : petit guide à destination de l'utilisateur* », RDFCP, 2017/7-8, p. 16. Cité par, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, pré cité, p. 49.

³V. Nouvelle modification du paragraphe 6 de l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE de 2017.

⁴ M. COMBE, « *Etablissements stables : une présence fiscale à revisiter* », janvier 2017, <http://www.optionfinance.fr/services/lettres-professionnelles/la-lettre-gestion-de-patrimoine-avec-pwc-societe-avocats/les-nouveaux-contours-de-la-lutte-contre-levasion-fiscale/etablissements-stables-une-presence-fiscale-a-revisiter.html>

§2. LE ROLE DU COMMISSIONNAIRE DANS LA CONCLUSION DU CONTRAT

La nouvelle définition de l'agent dépendant élargit son champ d'application pour inclure non seulement les agents suivant des instructions directes, mais également des intermédiaires dont les activités mènent à la conclusion de contrats. Cela répond à une tendance visant à mieux encadrer les établissements stables dans un contexte fiscal international.

La nouvelle définition de l'agent dépendant se veut beaucoup plus large, de manière à inclure les activités d'un intermédiaire qui aboutit à des contrats¹ :

- Pour le transfert de la propriété ou pour l'octroi du droit d'utilisation, des biens appartenant à cette entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser ;
- Pour la fourniture de services par cette entreprise.

La précédente définition de l'agent dépendant ne portait que sur la conclusion de contrats au nom de l'entreprise, tandis que la dernière mouture introduit une acception plus large de l'agent, qui est désormais la personne qui : « (...) *conclut habituellement des contrats et/ou joue le rôle principal menant à la conclusion de contrats de modification matérielle par l'entreprise* »².

Ces modifications avancées visent à lutter contre l'utilisation de commissions ou de structures similaires pour contourner la définition actuelle de l'établissement stable. Le commentaire révisé fournit en ce sens, des orientations qui permettent de saisir la portée de cette phrase : « *joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats conclus sans modification importante par l'entreprise* »³. Ce texte cible les situations dans lesquelles la conclusion d'un contrat résulte directement d'actions que la personne effectue dans un pays pour le compte du non-résident, même si le contrat n'est pas conclu par cette dernière.

¹Modification des paragraphes 5 et 6 de l'article 5 du modèle de l'OCDE de 2017, « *Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, mais sous réserve des dispositions du paragraphe 6, lorsqu'une personne – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6 – agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise et dispose dans un État contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, ce faisant, conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et que ces contrats sont :*

a) *au nom de l'entreprise, ou*

b) *pour le transfert de la propriété de biens, ou pour la concession du droit d'utiliser des biens, appartenant à cette entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou*

c) *pour la fourniture de services par cette entreprise »*

² *Ibidem.*

³ *Ibidem.*

Par conséquent, ce texte couvrirait les actions de la force de vente de l'entreprise, c'est-à-dire, les actions d'une personne qui a convaincu un tiers de conclure un contrat avec l'entreprise, lorsque à titre d'exemple une personne sollicite et reçoit (mais ne finalise pas formellement) les commandes qui sont envoyées directement à un entrepôt, à partir duquel les marchandises appartenant à l'entreprise sont livrées et où l'entreprise approuve systématiquement la transaction.

Enfin, il faut dire que l'action 7 du projet BEPS a apporté des modifications substantielles à la définition conventionnelle de l'agent dépendant en intégrant une notion, qui était auparavant exclue du champ d'application de l'établissement stable. En effet, un agent indépendant, un commissionnaire à la vente caractérise un établissement stable de son commettant dès lors qu'il y conclut habituellement des contrats ou y joue le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise. A l'évidence la finalité voulue est que des entreprises multinationales ou autres, ne puissent échapper à l'imposition.

Certes, les pays membres de l'OCDE et ceux du G20, doivent veiller à mettre à jour leur conventions bilatérales, afin qu'elles intègrent les modifications et définitions précédentes dès leur adoption. Toutefois, ces dernières ne font pas partie des normes minimales de la Convention, si bien qu'un Etat peut émettre une réserve pour faire obstacle au changement de définition proposé, tel est le cas, de l'Irlande qui a émis une réserve sur la totalité des modifications proposées à la définition de l'établissement stable pour la totalité des conventions fiscales couvertes dont celle avec la France¹.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

Les modifications à la règle concernant les établissements stables mandataires énoncée au paragraphe (5) et (6) de l'article 5 ont d'abord été motivées par l'évitement perçu du statut d'établissement stable par l'utilisation d'accords de « *commissionnaire* », qui sont des accords créés au sein de territoires de droit civil, où une personne vend des produits dans l'État de la source en son nom, mais pour le compte d'une entreprise étrangère à qui appartient les produits². Le rapport BEPS de 2017 sur les établissements stables propose d'apporter des

¹A. de l'Estoile-Campi, « *Interprétation des conventions fiscales internationales : la Révolution en Marche ?* », *Option finance*, 11 septembre 2017, <https://www.optionfinance.fr/droit-affaires/entreprise-expertise/fiscal/la-revolution-en-marche.html>.

²Projet de discussion, Action BEPS 7, « *Instruments supplémentaires sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », 22 juin, 15 septembre 2017, p. 3, www.oecd.org.

modifications et des changements à la notion d'agent dépendant par une nouvelle règle appelé « anti-fragmentation ». Ces changements sont considérés comme nécessaires afin de s'assurer que la complexité de la chaîne d'approvisionnement d'un groupe ne puisse permettre à ce dernier d'éviter artificiellement la présence d'un établissement stable dans un pays où il exerce des activités importantes.

CHAPITRE II L'ADAPTATION DU CONCEPT D'ÉTABLISSEMENT STABLE AUX ÉVOLUTIONS TECHNOLOGIQUE

Le développement du commerce électronique¹ a bouleversé les fondements juridiques sur lesquels se basent les règles conventionnelles en matière d'imposition des bénéficiaires, en particulier celles relatives à la qualification d'un établissement stable². Le comité des affaires fiscales de l'OCDE à cet égard a pris conscience de la problématique liée au développement du commerce électronique au regard à la conception « classique » d'établissement stable telle que nous l'avons analysée ci-avant³. Sur ce a été suggéré que plusieurs concepts et règles devraient être adaptés aux particularités du commerce électronique dans le cadre d'une stratégie de fiscalisation de ce type de transaction et de mettre à jour les commentaires sur l'article 5 du modèle de convention de l'OCDE⁴, afin d'assurer l'équité fiscale, éviter la double imposition⁵ et l'évasion fiscale⁶.

De même, l'émergence du commerce électronique met en évidence un certain décalage entre le fonctionnement de l'internet et les principes classiques de la fiscalité. La dématérialisation des transactions et l'anonymat des opérations rendent largement inapplicables

¹Le commerce électronique est simplement le processus d'achat et de vente de produits par des moyens électroniques tels que les applications mobiles et internet, il désigne à la fois les achats au détail et en ligne ainsi que les transactions électroniques. Selon www.ecommerce-platforms.com.

² REQBA Zahra, « *La nature juridique du site internet en droit international* », 2013, <https://www.legavox.fr/blog/zahra-reqba/juridique-site-internet-droit-10846.htm>.

³OCDE, « *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5* », rapport du comité des affaires des affaires fiscales du 22 décembre 2000, <http://www.oecd.org/fr/ctp/convention/1923388.pdf>.

⁴V. thèse. p. 24, V. *Ibidem*.

⁵Une double imposition dans le commerce électronique peut se produire dans le cas où l'Etat source de revenu estime qu'il a le droit d'imposer, tandis que l'Etat de résidence estime aussi qu'il a le droit de taxer et donc une transaction peut être imposée par deux pays différents. <http://9anounek.blogspot.com/2018/07/le-commerce-electronique-abuse-de-la-realite-et-des-perspectives.htm>, 9anounek.com.

⁶La non adaptation des règles fiscales laisse une latitude aux manipulations avec l'apparition du commerce électronique qui offre des possibilités tentantes d'évasion fiscale, dans la mesure où la détermination du lieu à partir duquel les transactions sont effectuées n'est pas évidente. Revue Afak Ilmia, « *La convenance des règles prévues dans les conventions fiscales avec le commerce électronique* », volume 13, N°03, 2021, p. 101 <https://www.asgp.cerist.dz>.

les concepts habituels de frontière fiscale et de souveraineté nationale en matière d'impôt¹. Il ne se résume pas au commerce international traditionnel, d'autres opérations sont réalisées tels, une connexion pure, une offre ou une acceptation d'achat, des transferts d'informations et de savoir-faire². Il englobe également la souscription à un fournisseur d'accès à internet³. Chacune de ces différentes opérations est soumise à une imposition dont les règles diffèrent en fonction de l'imposition⁴.

L'internet semble être un outil insaisissable par le droit de différents Etats, notamment le droit algérien qui peine à cerner ce domaine. Ce droit ne connaît pas une définition explicite du commerce électronique, et n'adopte pas, à ce sujet, un cadre juridique précis. Mais beaucoup d'effort ont été conçus en matière législative, technologies de l'information et de la communication, ou de développement du paiement électronique afin de généraliser et évoluer les échanges électroniques. Après la loi 18-05⁵ relatives au commerce électronique, l'Etat Algérien a prouvé son intention concernant l'imposition du commerce électronique sur la loi des finances 2020 par l'application TVA sur les opérations des ventes réalisées par voie électronique⁶. Les pays développés, puisse appliquer au commerce électronique les règles de leur droit commun en matière fiscal, à la condition de les adapter.

En effet, le commerce électronique ne peut pas être réalisé sans une infrastructure et un certain nombre d'éléments incorporels qui possèdent une valeur économique propre⁷. De même, il présente des particularités, la présence d'une entreprise dans un autre pays peut résulter du seul hébergement d'un site internet sur un serveur⁸ situé dans ce pays, dès lors, il

¹CHRISTIAN feral-Schuhl, « *La fiscalité du commerce électronique* », JDN et solution, www.journaldunet.com

²LACHAIZE Hervé, « *La notion de l'établissement stable à l'épreuve du commerce électronique en droit fiscal français et en droit fiscal communautaire* », mémoire de D.E.A. Droit des affaires, Université Robert Schuman Strasbourg, 1999-2000, p. 7.

³Les fournisseurs d'accès à Internet (FAI) sont des entreprises dont les serveurs, connectés en permanence à Internet, permettent à leurs abonnés de disposer de tous les services accessibles sur le réseau. Le terme anglais provider est aussi utilisé pour désigner les FAI. La définition donnée par, www.mosaique-info.fr/...web.../290-fai-fournisseur-dacces-internet-definition.html.

⁴ La fiscalité du commerce électronique, « *Les nouvelles fiscales* », n°815, 1^{er} décembre 2002, p. 22.

⁵La loi n°18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondent au 10 Mai 2018 relative au commerce électronique, J.O.R.A.D.P., N° 28, 30 Chaâbane 1439, 16 Mai 2018, <http://www.joradp.dz/FTP/jo-Francais/2018/F201828.pdf>.

⁶Revue Afak Ilmia, op, cit, p. 110.

⁷ Ce qui pose la question de la valorisation comptable des éléments incorporels spécifiques au « fonds de commerce électronique », tels que les noms de domaine : Colloque *L'entreprise virtuelle : l'application de l'entreprise face aux défis juridiques de l'économie virtuelle*, Paris, 26 mars 1998. Cité par, HUET Frédérique, « *La fiscalité du commerce électronique* », Litec Fiscal, 2000, p. 30.

⁸ Un fournisseur de service d'applications ou fournisseur d'applications (termes recommandés en France par la DGLFLF), aussi appelé fournisseur d'application hébergées ou FAH (ou application service provider en anglais ou ASP), est une entreprise qui fournit de logiciels ou des services informatiques à ses clients.

n'y a plus besoin d'intermédiaire dans les pays étrangers pour que les entreprises y exercent une activité, ni de présence physique¹.

À ce stade, l'entreprise commerçante n'existe sur le web que par la mise en œuvre de moyens techniques donnant naissance à un site web. L'élément matériel principal est le serveur alors que le site web est l'élément immatériel, point de rencontre des entreprises et des consommateurs². *A contrario*, dans le commerce traditionnel les groupes multinationaux s'installent sur des marchés étrangers, en implantant physiquement des intermédiaires. Le commerce électronique à cet égard, permet une pénétration illimitée d'un marché qui ne connaît aucune frontière³. Les transactions sont effectuées de façon anonyme, les vendeurs et consommateurs ne se connaissant même pas.

Or, l'établissement stable à la lumière des règles de droit conventionnel, selon les modèles de l'OCDE et l'ONU, est constitué par « ...une installation fixe d'affaires, par l'intermédiaire laquelle l'entreprise exerce tout ou partie de son activité... »⁴. L'installation fixe d'affaires suppose donc, une présence matérielle de l'installation qui présente une certaine fixité temporelle et spatiale, et l'agent dépendant qui peut être une personne physique ou morale. Dans ce cas, une présence physique est requise dans le pays de la source, ou par un agent dépendant de l'entreprise.

L'existence d'un établissement stable permet de l'imposer dans le pays où il est situé, mais est-ce-que les règles traditionnelles permettent-elles de déterminer l'existence d'un établissement stable en matière de commerce électronique ? L'intrusion de la notion d'établissement stable dans le commerce électronique incite à demander si cette notion doit être adaptée aux spécificités de ce commerce (**section 1**), puis on va étudier l'économie numérique en droit interne Algérien (**section 2**).

SECTION 1 : L'ADAPTABILITE DE LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE AU COMMERCE ELECTRONIQUE

Afin d'adapter les normes de la fiscalité traditionnelle au commerce électronique, le comité fiscal de l'OCDE a réuni différents groupes de travail qui ont dégagés des principes de

¹ F. HUET. p. 31.

² Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base de l'imposition et le transfert de bénéfices « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », Action 1, Rapport 2014, édition OCDE.

³LACHAIZE Hervé, Op.cit., p. 10.

⁴V. Art. 5-du modèle de la convention de l'OCDE (2014) ET de l'ONU (2011).

bases, qui ont été fixés à la conférence d'Ottawa en septembre 1998 pour guider les Etats en matière d'imposition du commerce électronique¹. Il a été décidé par tous les Etats membres de l'OCDE que la création de règles nouvelles n'était pas utile et que les règles existantes seraient appliquées, tout en étant éventuellement adaptées.

Le commerce électronique se caractérise par la vente à partir de magasins virtuels (*online stores*) de biens acquis par téléchargement, tels que musique, photos, livres électroniques, enregistrements et films (commerce électronique direct), de biens qui seront livrés par la suite (commerce électronique indirect), de titres ou de services². S'agissant de la livraison de biens immatériels, les dispositions sur l'établissement stable ne s'appliquent que si les revenus tirés du commerce électronique sont qualifiés de revenus de vente ou de services³.

Un serveur est un ordinateur qui gère des services indépendants (messageries, groupes de discussion, etc.), et qui héberge les données mises à la disposition des personnes connectées, et par le biais duquel peuvent être effectuées des opérations imposables telles que la prestation de service ou la vente⁴.

En revanche, un site internet est une combinaison de programmes et de données électroniques. Or la distinction entre le serveur et le site web est très importante, car l'entreprise qui exploite le serveur peut être différente de celle qui exerce son activité par l'intermédiaire d'un site web. Donc, pour déterminer si les serveurs et sites internet peuvent être qualifiés d'établissement stable, il faut d'abord appliquer les critères d'établissement stable à un serveur (Sous-section 1). Ensuite envisager si la notion du site web peut être conciliée avec les critères requis pour déterminer un établissement stable (Sous-section 2) ?

SOUS-SECTION 1 : L'APPLICATION DES CRITERES D'ETABLISSEMENT STABLE A UN SERVEUR

L'établissement stable est caractérisé selon les règles de base d'une installation fixe d'affaires par laquelle l'entreprise exerce son activité. L'installation d'affaires, la fixité de cette

¹ O. BOUTELLIS, « *L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », PA, 20 janvier 2002, n° 14, p. 28.

² DANON Robert, GUTMANN Daniel, OBERSON Xavier, PISTONE Pasqual, ouvrage, préc, p. 195.

³ A l'exclusion, par exemple, des redevances couvertes par l'article 12 du modèle de l'OCDE Commentaire de la Convention Modèle de l'OCDE, n°17.1 à 17.4 ad art. 12 sur la question de distinction liée aux logiciels.

⁴ BENETEAU Jocelyn, op., cit.

installation et l'exercice de l'activité de l'entreprise par son intermédiaire sont-ils des critères applicables à un serveur ?

Dans le commerce traditionnel les entreprises concluent des contrats à l'étranger par l'intermédiaire des salariés présents sur place pour approcher la clientèle, négocier et conclure les contrats. Le serveur, présent à importe quel endroit du globe, peut remplir le rôle dévolu habituellement au personnel de l'entreprise et dispense donc celle-ci d'engager des frais de représentation physique¹. On remarquera, contrairement à ce qui se produit dans le commerce traditionnel, qu'en aucune façon le lieu de la clientèle n'est lié à l'emplacement du serveur.

Dans l'hypothèse qui nous intéresse, il importe de savoir si une entreprise résidente d'un Etat, qui fait du commerce en ligne par l'intermédiaire d'un serveur² situé dans un autre Etat, peut être considérée comme ayant créé un établissement stable dans ce second Etat ?

Pour répondre à notre interrogation, il conviendra d'examiner successivement si les notions d'installation fixe d'affaires (§1) et d'agent dépendant (§2) sont applicables à un serveur.

§1. LE SERVEUR ET L'INSTALLATION FIXE D'AFFAIRES

L'installation d'affaires est définie par les paragraphes 1 et 2, de l'article 5 du modèle de l'OCDE. Elle désigne des locaux, du matériel, dans certains cas des machines ou de l'outillage selon les commentaires sur le même article³. De même, cette installation d'affaires doit présenter un aménagement lui permettant d'être utilisée par l'entreprise, elle peut donc être un bien meuble ou un ensemble de biens meubles. Dès lors qu'un ordinateur est un meuble, il peut être considéré comme une installation⁴, peu importe que l'entreprise en soit propriétaire ou non⁵. Par l'intermédiaire d'un serveur, une entreprise peut rendre un service, livrer des marchandises ou encore réaliser des transactions bancaires permettant le paiement des services

¹ F. HUET, ouvrage précité, p. 32.

² En janvier 2009, le monde de serveurs web raccordés à l'internet dans le monde a dépassé les 200 millions (www.journaldunet.com) ; D'après le cabinet Netcraft, il y a en mars 2014 plus de 421 millions de serveurs web dans le monde, et leur nombre est en augmentation constante depuis (www.blewando.fr).

³OCDE, Commentaires sur l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE, 2017, version complète.

⁴Le projet de convention de 1963 employait les termes « installation...par l'intermédiaire », pour prendre en compte telles que les activités qui ne sont pas exercées littéralement dans une installation, car il ne semblait pas correct d'utiliser le relatif « où » en ce qui concerne les équipements automatisés. Rapport de 2002, OCDE, N08, p. 86.

⁵Lorsqu'en se référant au commentaire de la convention fiscale de l'OCDE on s'aperçoit l'installation d'affaire doit être en un lieu précis, mais cela ne signifie pas que l'outillage constituant l'installation d'affaire doit être matériellement fixé au sol, il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier. De ce fait, le déplacement de l'outillage ou de l'équipement d'un endroit à l'autre n'est donc pas un obstacle à la fixité géographique (par exemple dans le cas d'un serveur prenant la forme d'un ordinateur portable).

fournis par le serveur¹. Donc il est précisé dans les commentaires de l'article 5 du modèle de l'OCDE que l'activité réalisée au moyen d'un « outillage automatique » peut constituer un établissement stable².

A cet égard, il est nécessaire de vérifier dans quelle mesure le serveur remplit les critères de l'outillage automatique (A), puis celui de l'activité préparatoire ou auxiliaire (B), ainsi que la fixité (C), et l'activité de l'entreprise (D).

A) LE SERVEUR EST UN OUTIL AUTOMATIQUE

Les exemples « d'outillage automatique » cités dans le commentaire de l'article 5 de la convention modèle OCDE sont les distributeurs automatiques, appareils de jeux et « autres appareils semblables ». En 1963³, l'internet n'ayant pas encore vu le jour, on n'imaginait pas qu'un appareil puisse être utilisé à partir d'un autre pays que celui où se trouve l'utilisateur. Or, à cet égard, un serveur est un outil automatique d'un genre différent de celui des machines élémentaires n'ayant qu'un champ d'opération limité territorialement⁴. La différence entre les appareils automatiques classiques et un serveur tient justement à la possibilité d'accéder à distance à ce dernier⁵. Mais les appareils cités font partie aux termes du commentaire d'une liste non limitative. Donc il faut se demander si un serveur constitue un outil automatique au sens du modèle de la convention fiscale de l'OCDE ?

a) LE SERVEUR ET L'OUTILLAGE AUTOMATIQUE AU SENS DE LA CONVENTION MODELE L'OCDE :

En premier lieu, on se doit de rappeler que les conditions posées par les commentaires, pour qu'un « outillage automatique » soit considéré comme un établissement stable ne sont pas du tout restrictives. Bien au contraire, leur finalité est de permettre la reconnaissance d'un établissement stable, hors des cas où l'activité est exercée par le personnel de l'entreprise⁶.

¹*Ibidem.*

² Commentaire sur l'article (5)-4, §10 : « *L'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel) ... Mais il peut néanmoins, y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire confectionner, contrôler et entretenir cet outillage* ». Convention modèle, version 2014.

³ Date d'élaboration du premier modèle de convention de l'OCDE.

⁴ F. HUET, ouvrage précité, p. 33.

⁵*Ibidem.*

⁶ Commentaires du modèle de l'OCDE, art (5)-4, §10, version 2014.

De même, il ressort des commentaires que « *l'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel)* ». Mais il est précisé « *qu'il peut, néanmoins, y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire fonctionner, contrôler et entretenir cet outillage* »¹. Dès lors on peut se demander si une présence minimale du personnel est-elle impérative ?

On remarque que le texte du commentaire semble exiger la présence et l'activité de personnes physiques. Néanmoins, il faut bien souligner, qu'à aucun endroit, il n'est dit que ce personnel doit être à demeure, ni qu'il doit effectuer l'entretien sur place. Pourtant, rien ne permet de l'affirmer.

Partant du constat que le serveur, en tant que système de gestion de données capable d'opérer comme une entreprise autonome, permet de localiser les revenus tirés d'une activité commerciale en ligne, est conforté par les commentaires de l'article 5 de la convention modèle de OCDE, aux termes desquels « *il peut y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'outillage automatique* ». On peut en conclure que l'exploitation d'un tel serveur est génératrice de profits, et elle doit être imposable dans l'Etat où il est installé².

La prudence est de mise pour écarter la qualification d'établissement stable en vertu de ce texte, car il apparaît évident qu'une machine située dans un autre pays ne peut pas générer des revenus sans être mise en fonctionnement et contrôlée par une équipe locale. Rien ne s'oppose donc à ce qu'un serveur soit considéré comme un établissement stable³.

A ce sujet, le projet révisé du groupe de travail du comité des affaires fiscales de l'OCDE⁴ considère qu'il faudrait, au cas où la condition d'une intervention humaine serait requise, s'interroger nécessairement sur trois questions : la possibilité d'une intervention

¹*Ibidem.*

²B. BELOUIS, « *Le net ne sera plus net d'impôt* », Les Echos du 11 janvier 1999, p. 53.

³ Cf., en ce sens, la position d'O. BOUTELLIS dans « *L'avenir de la notion de l'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », Petites affiches, n° 14 du 20 janvier 1999, p. 25.

⁴ Groupe de travail n° 1 du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, « *L'application de clarification de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : proposition de clarification relative aux commentaires sur l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE* », février 2000.

humaine depuis un pays autre que celui de serveur, la qualité des personnes amenées à intervenir (salarié ou non) et le niveau requis d'intervention humaine¹.

En outre, ce qui semble émerger des commentaires de l'OCDE dans la définition de l'établissement stable, ce sont les fonctionnalités commerciales de l'automate. Ainsi, dans l'hypothèse où le serveur appartient au vendeur, qu'il est situé dans l'Etat où interviennent les ventes, et qu'il est autonome par rapport au serveur central de ce dernier, il devient possible de démontrer l'existence d'un établissement stable².

b) UN EXEMPLE JURISPRUDENTIEL : L'AFFAIRE « PIPELINE »

L'interprétation de la notion d'établissement stable dépend de la jurisprudence des diverses juridictions appelées à statuer sur l'application des dispositions des conventions fiscales. A ce titre M. HUET remarque à propos d'une affaire, dite du « *pipeline* », qu'elle apparaît comme un exemple d'interprétation large de la notion d'établissement stable.

Dans cette affaire, une entreprise hollandaise avait fourni à travers des pipelines, depuis les ordinateurs qu'elle possède aux Pays-Bas, la pression nécessaire pour acheminer des carburants jusqu'au territoire allemand. La Cour suprême fiscale Allemande a jugé dans un arrêt du 30 octobre 1996 que cette entreprise hollandaise disposait d'un établissement stable en Allemagne. Le pipeline a été considéré comme un établissement stable alors qu'aucune autre installation, ni même du personnel n'était sur le territoire allemand³. A partir de cette décision, il n'y a que deux pas à faire pour considérer qu'un ensemble d'ordinateurs suffise à créer un établissement stable. Voire même un câble de fibre optique qui est aussi moyen de transport⁴.

Cette affaire ne permet cependant pas de déduire par analogie, qu'un **serveur constituerait l'établissement stable d'une entreprise commerciale**, étant donné qu'une simple connexion au réseau dans un pays, ne peut donner lieu à un établissement stable. En effet, si l'on regarde de plus près la convention entre les Pays-Bas et l'Allemagne, l'article 5-4 prévoit que les activités auxiliaires et préparatoires ne peuvent faire naître un établissement stable. Or l'objet social de l'entreprise néerlandaise, comme l'a souligné la Cour dans ses

¹LACHAIZE Hervé, op, cit. p. 17.

²Commentaire sur l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE version 2014.

³ F.E.F. HEY, "German Court rules remote-controlled pipeline constitutes a PE", TNI, 1997, n°8, pp.651-653 ; M. LAMP, "Broadening the definition of a permanent establishment : The pipeline decision", European taxation, n° 2, fév. 1998, pp. 67-71, cité par F. HEUT, op.cit., p. 33.

⁴*Ibidem*.

motivations, était de transporter du pétrole, ce qui constituait son activité principale. Partant de là, une entreprise qui fait du commerce via Internet n'a pas pour objet principal le transfert d'informations mais la vente de produits. Contrairement aux opérateurs de télécommunications qui se trouvent quant à eux dans une situation comparable à celle de l'entreprise néerlandaise. Comme le note M. HEUT, il y a là une limite conventionnelle à la reconnaissance d'un établissement stable.

Par ailleurs, M. BOUTELLIS¹ remarque que la portée de cet arrêt ne doit pas être exagérée. D'une part en raison du fait que la Cour n'a statué qu'en matière d'impôt sur la fortune. Et d'autre part parce que le droit applicable à la cause, différent du modèle OCDE, n'exige pas la présence de personnel et permettait ainsi l'interprétation qui a été retenue. D'après cet auteur, l'arrêt semble devoir concerner plus particulièrement le monde des télécommunications que celui du commerce électronique².

En conclusion, la question de savoir si un serveur constitue un établissement stable, a reçu des réponses mitigées, certains auteurs répondent par l'affirmative au regard des définitions posées par la convention modèle de l'OCDE, et la jurisprudence de la CJCE³. D'autres ne partagent pas cet avis⁴ ; car le problème d'identification de l'établissement stable repose essentiellement sur une analyse de l'espèce et des fonctions en cause.

B) LE SERVEUR A-T-IL UNE ACTIVITE PREPARATOIRE ET AUXILIAIRE ?

Pour écarter la qualification d'établissement stable, un serveur devrait bénéficier des exceptions prévues par le modèle de la convention de l'OCDE. S'il n'effectue que des activités auxiliaires ou préparatoires, comme le stockage ou la fourniture d'informations, il entre dans les prescriptions de l'article 5§4 et échappe à la qualification d'établissement stable⁵. A titre d'exemple : une société qui limite l'exploitation de son serveur à la publicité, les ventes étant réalisées par des moyens classiques, n'exerce pas une activité de nature à faire naître un établissement stable. De la même manière, une entreprise qui procède à la fourniture de produits par voie électronique ne se verra pas reconnaître un établissement stable dans le pays où le serveur est installé, car il est destiné à entreposer et à diffuser des

¹ O. BOUTELLIS, « *L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », PA, 20 Janvier 1999, n° 14, p. 28.

² *Ibidem*.

³ M.A. COUDERT, D.A. LAPRES, « *Quelle fiscalité pour le commerce électronique ?* », DF, 2003, n° 47/48, 1351 ; G.B. BENAYOUN, « *Problèmes fiscaux liés au commerce électronique* », PA, n°74 du 20 juin 2004.

⁴ J.P. LE GALL, « *Internet : cyber-fiscal ou cyber-paradis fiscal* », JCPE, 1998, p. 164.

⁵ LAMYLINE, « *La notion d'établissement stable à l'épreuve des nouvelles techniques* », les nouvelles fiscales, n°837, 1 décembre 2000, p. 5.

informations à travers le monde, donc il est considéré comme un équivalent d'un entrepôt au sens de l'article 5§4 de la convention modèle de l'OCDE¹.

En revanche, dès que le serveur est doté d'autres fonctionnalités, telles que la conclusion de contrats de ventes, le paiement en ligne, la recherche sur des bases de données, ceux-ci ne semble pas possible de les considérer comme ressortant d'une activité préparatoire ou auxiliaire, l'exclusion de la qualification d'établissement stable ne peut plus être jouée². Par exemple : Si un site est employé uniquement à des fins publicitaires, et en plus de ses activités, il enregistre les commandes des clients et accepte leurs paiements³.

Il convient, à ce sujet, d'analyser avec intérêt la limite posée par l'alinéa f) de l'article 5§4 de la convention modèle de l'OCDE version 2014 et celle de la mise à jour de 2015 portant sur le projet BEPS⁴. Auquel selon le modèle de 2014 le cumul des activités mentionnées aux alinéas précédents ne fait pas naître un établissement stable si ces activités cumulées gardent un caractère préparatoire ou auxiliaire. Il s'en suit que les dispositions de paragraphe 4 ont pour but d'éviter qu'une entreprise soit imposé dans l'autre Etat, si elle effectue, seulement, des activités à caractère purement préparatoire ou auxiliaire dans cet autre Etat⁵.

Par contre, selon le projet BEPS 2015, qui prévoit des stratégies visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable par le recours aux exceptions applicables à certaines activités spécifiques. Et cela en fragmentant un ensemble cohérent d'activité de l'entreprise en plusieurs petites opérations, afin de faire valoir que chaque partie n'effectue que des activités préparatoires ou auxiliaires qui bénéficient des exemptions figurent dans le paragraphe 4 de l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE.

En revanche, les nouvelles modifications permettront justement de mettre en échec une telle pratique. Les activités cumulées sont réputés être un établissement stable, tout en ajoutant un nouveau paragraphe (4.1) qui complète ledit principe en prévoyant que le caractère préparatoire ou auxiliaire des activités menées dans une installation fixe d'affaires, doit être déterminé à la lumière d'autres activités qui constituent des fonctions complémentaires, et qui

¹*Ibidem.*

² BEPS Action 7, « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* », 31 octobre 2014-09 janvier 2015.

³*Ibidem.*

⁴Ce plan de projet à élaborer 15 actions, toute on consacrant une action complète sur l'établissement stable s'appelait « *L'action 7 Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* ».

⁵ BEPS Action 7, « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* », 31 octobre 2014-09 janvier 2015.

font partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise, que la même entreprise ou les entreprises étroitement liées exercent dans le même Etat¹.

C) LE SERVEUR ET LA FIXITE :

La première question qui vient à l'esprit, est celle de savoir si le serveur, qui n'est pas fixé au sol ou qui peut être déplacé d'un endroit à un autre, constitue un établissement stable ? La fixité de l'installation qui est temporelle et spatiale signifie qu'elle doit présenter « *un certain degré de permanence* ». Si elle ne doit pas simplement être temporaire, elle ne nécessite aucune fixation matérielle au sol, l'installation peut même être mobile d'après M. HUET. Ainsi le serveur paraît répondre à ces critères de fixité. En effet, dès lors qu'il n'est pas temporaire et qu'il est fixe ou mobile dans un lieu précis, il peut être qualifié d'établissement stable².

De même, d'après le commentaire de l'OCDE « *il doit notamment exister un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique déterminé...mais cela ne signifie pas que l'outillage constituant l'installation d'affaires doit être matériellement fixé au sol. Il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier* »³. La simple possibilité de déplacer un outillage ou un équipement d'un endroit à un autre n'est donc pas un obstacle à la fixité géographique⁴.

On remarque, que les commentaires de l'OCDE font néanmoins constamment référence à la nécessité d'une localisation géographique précise. Au-delà des différences de vocabulaire, on doit donc conclure que la condition de fixité géographique demeure essentielle dans l'esprit de la convention⁵.

D) LE SERVEUR UTILISE PAR L'ENTREPRISE :

En outre, le serveur doit être utilisé par l'entreprise pour qu'elle exerce tout ou partie de son activité. Le serveur peut constituer un établissement stable à partir du moment où l'entreprise se sert de cette installation, et il cesse de l'être quand l'entreprise arrête de s'en

¹ *Ibid*, paragraphe 4-21.

² HUET Frédérique, ouvrage précité, p. 34.

³ Commentaire sur l'article 5-2, §5 de la convention modèle de l'OCDE version 2014.

⁴ Certains auteurs ont induit un principe général valable pour tous les types d'installations, selon lequel la capacité pour une installation de déplacer n'interdit pas sa permanence. F. HUET, précité. p. 35.

⁵ *Op.cit.*

servir¹. L'activité de l'entreprise doit être régulière et non isolée, l'appréciation de la fixité temporelle sera faite conformément aux conditions énoncées précédemment.

Donc, pour être qualifiée d'établissement stable, l'installation fixe d'affaires devra exercer les mêmes activités que l'entreprise, ce qui signifie que si les activités sont préparatoires ou auxiliaires, elles ne permettront pas de qualifier l'installation fixe d'affaires d'établissement stable selon des conditions prévues. Les activités de stockage, d'exposition et de livraison peuvent être transposables et applicables aux activités du serveur. En effet, certains serveurs stockent des logiciels qui sont délivrés aux clients après leur paiement ou se contentent d'exposer des logiciels. Dans ce cas, ils remplissent une fonction d'exposition et une fonction de livraison lorsqu'ils permettent exclusivement le téléchargement².

Ensuite, lorsqu'un serveur exerce une activité qui n'est ni préparatoire, ni auxiliaire ou une tâche de gestion en prospectant de la clientèle par l'envoi d'e-mail de façon automatique ou en assurant un service après-vente par la mise à disposition de programmes permettant de mettre à jour automatiquement des programmes ou encore de télécharger des logiciels permettant de réparer des erreurs, il peut être qualifié d'établissement stable³.

§2. LE SERVEUR ET L'AGENT DEPENDANT

Un établissement stable peut être constitué « *lorsqu'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un Etat contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise* »⁴. Il convient donc de déterminer si un serveur peut être considéré comme un agent dépendant.

Le premier obstacle à apparaître à la lecture du paragraphe 5 de l'article 5, c'est, là où il vise une personne, alors qu'un serveur n'est pas une personne mais une machine. Un agent dépendant serait reconnu lorsqu'un serveur appartient à une entreprise directement, et qu'un agent de l'entreprise y effectue des opérations.

A cet égard, un débat doctrinal a eu lieu entre ceux qui pensaient que le serveur pouvait être considéré comme un établissement stable. Cependant, la majorité de la doctrine pense qu'il

¹ Commentaires sur l'article 5-2, §6, version 2014.

² *Ibid*, C (5)-2, §7.

³ *Ibidem*.

⁴ Paragraphe 5 article 5 du modèle de l'OCDE version 2014

est impossible de caractériser un serveur d'établissement stable au moyen d'agent dépendant, à l'instar du Professeur Jean-Pierre Le Gall¹. D'autres ne sont pas de cet avis. Le problème est que l'identification d'un établissement stable repose essentiellement sur une analyse en l'espèce des faits et des fonctions en cause.

D'autre part, pour écarter la qualification d'établissement stable, les auteurs avancent souvent comme argument que le serveur n'effectue que des activités auxiliaires ou préparatoires. Par exemple stocker ou fournir des informations. Ces activités ne font exception que si elles sont différentes de l'objet même de l'entreprise, que si elles sont exercées pour son propre compte. C'est du moins ce que dit l'article 5-4 de la convention modèle de l'OCDE².

Ainsi, il n'est pas certain qu'une entreprise dont l'objet est la fourniture d'information en ligne puisse bénéficier pour son serveur de l'exception au titre des activités auxiliaires ou préparatoires. Tout dépendra de l'analyse des faits.

De même, l'existence d'un établissement stable pourrait être confortée au vu du déploiement des activités d'une entreprise utilisatrice d'un serveur, ne serait-ce que par la mise en place d'un service après-vente³.

C'est pour cette raison, que l'on peut facilement imaginer l'intérêt qu'aurait un commerçant électronique à éviter de donner à son serveur un degré de permanence trop important pour en faire un établissement stable, c'est-à-dire une installation fixe. Celui-ci aurait ainsi tout intérêt à déplacer le serveur de juridiction ou à déplacer les données et les programmes qu'il utilise d'un serveur à un autre⁴.

En dernier lieu, une reconnaissance au niveau international du statut du serveur serait souhaitable pour éviter les risques de doubles impositions ou de non-imposition.

¹ LE GALL Jean-Pierre « *Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal* », « Il est vrai que les commentaires sur la convention modèle de OCDE indiquent par exemple qu'il y a établissement stable dans un Etat étranger si l'activité commerciale est exercée essentiellement par l'intermédiaire d'un équipement électronique. Encore faut-il que du personnel dépendant de l'entreprise ». JCP, édition 1998, n°5, p. 166.

² Commentaires (5)-8, n°21, OCDE version 2014.

³ J.P. LE GUALL, *ibid*, p. 164.

⁴ *Ibid*, p. 165.

SOUS-SECTION 2 : UN SITE WEB PEUT-IL ETRE CONSIDERE COMME ETABLISSEMENT STABLE ?

Le site internet (web) est défini comme étant une combinaison de logiciels et de données électroniques stockées, donc le site web est immatériel et virtuel. Or, l'établissement stable est constitué soit par une installation fixe d'affaires soit par un agent dépendant, et l'installation fixe d'affaires exige l'existence d'une l'installation qui peut être un meuble ou un immeuble¹.

Dès lors, la question de l'établissement stable se pose notamment en matière de programmes informatiques qui en assurent le fonctionnement des serveurs, qui donnent naissance aux pages web. A cet égard, est-ce que le simple accès à un site web, à une page électronique, peut être considéré en soi comme un établissement stable ?

Un site web² est souvent assimilé à une forme de publicité. Or l'activité de publicité constitue une activité préparatoire ou auxiliaire au sens de (l'article 5 § 4 e) du modèle de convention de l'OCDE version 2014, de plus, le site web ne correspond en outre à aucune présence physique.

Le site web n'a pas d'autre attache que celle immatérielle, qui la relie à l'entreprise qu'il représente. La page électronique qu'un internaute utilisera pour passer commande n'est qu'une émanation de cette entreprise. Elle ne peut en aucun cas être un établissement stable ou un représentant permanent³.

Néanmoins la question de savoir si la simple utilisation de matériel informatique situé dans un pays pour effectuer des transactions de commerce électronique dans ce même pays, peut constituer un établissement stable, a donné lieu à quelques réflexions et problématiques au regard des dispositions de l'article 5.

A ce stade, il conviendra de voir quelle est la position de la convention modèle de l'OCDE en ce qui concerne l'assimilation d'un programme à un établissement stable (§1), et quelles sont les clarifications retenues par ladite convention (§2).

¹ LAMYLINE, « *La notion de l'établissement stable à l'épreuve des nouvelles techniques* », Op. cit., p. 7.

² Il n'est pas facile d'évaluer l'énormité de la machine internet, mais on trouve par exemple qu'il y avait 829 millions de pages web dans le monde en 1998 et 1,45 milliards a été prévu à la fin de 1999 (étude réalisée par Internet Data Corporation). Selon les recherches DANOIS ET HOLLANDAIS, ont publié récemment une nouvelle estimation de nombre de pages est de 4,65 milliards de pages web en 2016. www.science-et-vie.com.

³ L'article précédent par IKONOCOFF Romain, « *Il y aurait 4,65 milliards de page de web...au bas mot* », Science & vie, le 25mars 2016, p. 1. www.science-et-vie.com.

En premier lieu, on se bornera à étudier la problématique née de l'assimilation d'un programme à une installation fixe d'affaires (A). Par la suite, seront mis en évidence, les pratiques menées par les Etats en ce qui concerne cette assimilation à un établissement stable (B) ?

§1. L'ASSIMILATION D'UN PROGRAMME A UN ETABLISSEMENT STABLE
A) LA PROBLEMATIQUE D'ASSIMILATION D'UN PROGRAMME A UNE
INSTALLATION FIXE D'AFFAIRES :

La problématique posée est celle de la localisation du site web. En effet, celui-ci est accessible partout et présent à chaque point d'accès au web, et pourtant il est nécessairement stocké sur un ou plusieurs serveurs¹.

De même, la notion d'établissement stable étant liée à l'existence d'éléments matériels sur un territoire, plutôt qu'à l'existence d'éléments immatériels, plus facilement délocalisables. On aurait tendance à penser que le site web présente par conséquent peut intérêt².

Pourtant, selon M. BOUTELLIS, le site web semble plus révélateur de la présence commerciale d'une entreprise que le serveur car il « *présente en réalité pour l'entreprise beaucoup plus de fonctionnalités que le serveur physique. Le site web assure en fait les fonctions autrefois dévolues au représentant permanent au sens de l'article 5-5 de la convention modèle OCDE* »³.

Mais considérer un site web comme un établissement stable n'est pas une solution dans la mesure où il est accessible partout dans le monde. Cela provoquerait la naissance d'un établissement stable dans chaque pays et autant d'obligations fiscales pour les entreprises⁴. Or le concept d'établissement stable a pour but au contraire d'éviter une telle imposition au niveau mondiale. L'admettre reviendrait donc à nier l'existence même de la notion d'établissement stable et de penser à reconnaître la notion de l'établissement virtuel⁵.

¹ Comité des affaires fiscales de l'OCDE « *L'application de la définition de l'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : proposition de clarification relative aux commentaires sur l'article 5* » du 22 Décembre 2000. www.ocde.org

² *Ibidem*.

³ O. BOUTELLIS, « *L'avenir de la notion de l'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », PA, 20 janvier 2004, n° 16, p. 22.

⁴ Comité des affaires fiscales, Op.cit., p. 8.

⁵ Thèse LACHIAZE, Op.cit. pp. 255-256.

Toutefois, si l'on admet de façon systématique l'existence d'un établissement stable, les entreprises seront tentées de délocaliser leurs équipements électroniques dans les paradis fiscaux afin d'échapper à l'impôt sans perdre la possibilité de continuer à réaliser leurs opérations commerciales avec des clients situés à n'importe quel endroit de la planète¹. Ceci pourrait être rattaché à un territoire fiscal d'un Etat un revenu qui ne participe pas économiquement à la réalisation de la transaction et qui n'est ni celui du vendeur, ni celui du client².

Ceci étant dit, on doit s'interroger sur les pratiques des Etats membres à l'assimilation d'un site web à un établissement stable ?

B) LES PRATIQUES DES ETATS CONCERNANT LA QUALIFICATION D'ETABLISSEMENT STABLE A UN SITE WEB :

La plupart des Etats membres de l'OCDE retiennent la même définition retenue par les conventions, d'autres à l'instar du Royaume-Uni par exemple, se sont toujours déclaré hostile à l'assimilation d'un serveur ou un site web à un établissement stable³. La France quant à elle considère que, le concept d'établissement stable suppose une présence physique de l'entreprise sur le territoire. Il est ajouté en ce qui concerne Internet que « *ce n'est que dans des cas exceptionnels où l'entreprise disposerait de son propre équipement informatique en France et emploierait du personnel pour le faire fonctionner qu'il serait possible de considérer que cette entreprise dispose d'un établissement stable en France* »⁴. Remarquant que cette définition est proche de celle donnée par les conventions.

En outre, en Allemagne il a été proposé par des représentants du ministère des finances, qu'un site web puisse être assimilé à un établissement stable à certaines conditions. Par exemple, s'il offre la possibilité de contracter ou si le fournisseur est identifié par un code certifié⁵.

Par contre le fisc autrichien n'a pas hésité à franchir le pas. Le ministère des finances autrichien a d'abord estimé dans un avis que la localisation d'espace sur un serveur ne peut constituer en soi un établissement stable. Mais il a été pourtant décidé qu'une entreprise

¹ O. BOUTELLIS, op.cit., p. 25.

² *Ibid*, pp. 25-26.

³ Lamy fiscal « *La notion de l'établissement stable à l'épreuve des nouvelles technologies* », les nouvelles fiscales, N° 837, 1^{er} décembre 2000. p.5.

⁴ *Ibidem*.

⁵ O. BOUTELLIS, op.cit., p. 28.

anglaise avait un établissement stable en Autriche, dès lors qu'elle vendait de l'information soit au moyen d'un serveur propre établi localement, soit par l'intermédiaire d'un site hébergé par un fournisseur autrichien¹. Il est à souligner que la définition de l'établissement stable en droit autrichien vise toute installation fixe, qu'il y ait ou non du personnel à demeure.

On constate donc que certains Etats, même en présence d'une convention internationale, adoptent des interprétations différentes qui risquent d'aboutir à des doubles impositions.

Sur ce, on se demande sur la position du modèle de convention de l'OCDE afin de clarifier les incertitudes sur la question de la qualification d'un établissement stable à un site web ? Donc, on analysera les modifications des commentaires préconisées par l'OCDE de son article 5 (A) ; Ensuite les précisions prônées par cette dernière quant à l'existence d'un établissement stable (B).

§2. LA CLARIFICATION RETENUE PAR LE MODELE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

Cette clarification contient des modifications aux commentaires sur le modèle de la convention fiscale de l'OCDE. Ce modèle qui a été adopté par le comité des affaires fiscales le 22 décembre 2000, il porte sur la question de l'application de la définition actuelle de l'établissement stable dans le contexte du commerce électronique, plus précisément en ce qui concerne le site web².

En 1998 du 7 au 9 octobre, une conférence de l'OCDE sur le commerce électronique s'est tenue à Ottawa (Canada). Lors de cette conférence, les ministres des États membres de l'OCDE ont considéré que le commerce électronique ne nécessite pas, ou tout au moins ne nécessite pas encore, le développement de nouveaux principes d'imposition, et que les principes applicables au commerce traditionnel peuvent très bien s'y appliquer. Un cadre d'imposition proposé par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a alors été confirmé par la conférence ministérielle³.

¹ Décision du ministère des finances autrichien (BFH) du 30 octobre 2003 cité par T. VERBIEST, « *Internet et fiscalité directe : les nouvelles règles* », Expertises des systèmes de l'information, 01/12/2005.

² OCDE, « *Commerce électronique et fiscalité mise en œuvre des conditions cadre d'Ottawa sur la fiscalité, Chapitre 4 : l'application de la notion de l'établissement stable* », OCDE publishing, 9 juin 2001, p. 91.

³ Conférence ministérielle de l'OCDE à Ottawa sur le commerce électronique, <https://edoeb.admin.ch>.

Pour clarifier l'application des critères classiques de l'installation fixe d'affaires à un site web permettant ainsi de le qualifier d'établissement stable. L'OCDE a constitué un groupe de travail qui avait eu pour mandat général « *d'examiner les modalités d'application, dans le cadre du commerce électronique, des règles conventionnelles existantes concernant l'imposition des bénéficiaires des entreprises et d'examiner des propositions de dispositions alternatives* »¹.

Le comité des affaires fiscales de l'OCDE a adapté des nouveaux commentaires le 22 décembre 2000, et par conséquent le texte du modèle de convention de l'article 5 n'a pas été modifié en lui-même. 10 paragraphes furent ajoutés dans les commentaires numérotés de 42.1 à 42.10, permettant de faciliter l'application de la définition de l'établissement stable au commerce électronique, ont été ajoutés le 28 janvier 2003, pour le modèle de convention de 2003.

A) LES MODIFICATIONS DES COMMENTAIRES DE L'OCDE :

Les nouveaux commentaires insérés dans le modèle de l'OCDE de 2003 permettent de savoir, si l'utilisation d'un matériel informatique situé dans un pays différent de celui d'une entreprise peut constituer un établissement stable ? Pour répondre à cette question, il a été nécessaire de différencier l'équipement informatique, qui pourrait être installé sur un site de façon à constituer un établissement stable dans certaines circonstances, et les données et le logiciel qui sont utilisés par cet équipement ou stockés dans celui-ci².

Evidemment, la distinction entre un site web et le serveur sur lequel ce site est hébergé et utilisé est très importante, car l'entreprise qui exploite le serveur peut être différente de celle qui exerce son activité par l'intermédiaire du site web³.

Dans le même contexte, si par exemple, un site web qui est une combinaison de logiciels et de données électroniques, n'implique en soi aucun bien corporel. Il n'a pas donc d'emplacement qui puisse constituer une « installation fixe d'affaire » car il n'existe pas « une installation telle que des locaux ou dans certains cas des machines ou de l'outillage » (voir

¹L'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : Proposition de clarification relative aux commentaires sur l'article 5 Modèle de convention de l'OCDE, Comité des affaires fiscales de l'OCDE, 22 décembre 2000, p. 2.

²*Ibidem.*, p. 7.

³*Ibidem.*, p. 8.

paragraphe 2 de l'article 5 du modèle de l'OCDE) en ce qui concerne le logiciel et les données constituant ce site web¹.

En revanche, le serveur sur lequel le site web est hébergé et par l'intermédiaire duquel il est accessible est un élément d'équipement ayant une localisation physique et cette dernière peut donc constituer une « installation fixe d'affaires » de l'entreprise qui exploite ce serveur².

Toutefois, lorsque l'entreprise qui exploite le serveur est différente de celle qui exerce son activité par l'intermédiaire du site web, l'entreprise qui exploite le serveur n'a pas à sa disposition une « installation fixe d'affaires »³. Le site web dans ce cas est souvent hébergé sur un fournisseur de services sur Internet (FSI)⁴. Cela se fait par le biais d'un accord d'hébergement. Or la seule rémunération versée en contrepartie de l'hébergement ne met ni le serveur, ni son emplacement à disposition de l'entreprise. L'entreprise ne peut donc pas disposer d'une installation faite d'éléments matériels à cet endroit, et l'hébergeur du site est un agent indépendant qui supporte les risques et qui n'a aucune dépendance économique vis-à-vis à l'entreprise⁵.

Par contre, si une entreprise exerce une activité par l'intermédiaire d'un site web et qu'elle possède ou loue le serveur sur lequel le site est hébergé, alors elle dispose d'un établissement stable à l'étranger, grâce au lieu de situation du serveur, et à condition toutefois que les autres critères permettant de déterminer l'existence d'un établissement stable soit caractérisé⁶.

Se pose à ce stade, la question de savoir si un site web manipulé par un FSI⁷ constitue un agent dépendant ? Et s'il est possible d'appliquer le paragraphe 5 de l'article 5 pour déterminer, que les FSI en question constituent des établissements stables des entreprises qui

¹*Ibidem.*, p. 9.

² OCDE, « Commerce électronique et fiscalité mise en œuvre des conditions cadre d'Ottawa sur la fiscalité, Chapitre 4 : « l'application de la notion de l'établissement stable », OCDE publishing, 9 juin 2001, p. 94.

³PIERRET Marie, « La définition de l'établissement stable à la lumière du Modèle de convention de l'OCDE », Mémoire, Op.cit., p. 60.

⁴ Il est à noter, qu'il est courant que les FSI assurent le service consistant à héberger les sites web d'autres entreprises sur leurs propres serveurs.

⁵ Territorialité de l'impôt sur les sociétés, « Précision sur la notion d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique, les nouvelles fiscales », n° 858, 15 novembre 2004, p. 9.

⁶*Ibid*, p. 10.

⁷ Il s'appelle aussi : Un fournisseur de services d'applications ou fournisseur d'applications en ligne (termes recommandés en France par la DGLFLF), aussi appelé fournisseur d'applications hébergées ou FAH (ou application service provider en anglais ou ASP), est une entreprise qui fournit des logiciels ou des services informatiques à ses clients.

font du commerce électronique par l'intermédiaire de sites web exploités sur les serveurs possédés et gérés par ces FSI¹.

Si cela peut être le cas dans des circonstances très exceptionnelles, le paragraphe 5 n'est pas généralement applicable, car les FSI ne constituent pas un agent des entreprises auxquelles appartiennent les sites web, parce qu'ils ne disposent pas de pouvoirs leur permettant de conclure des contrats au nom de ces entreprises et ne concluent pas habituellement de tels contrats². Au regard de l'article 5§6 de la convention modèle OCDE, un agent indépendant ne peut pas constituer un établissement stable des entreprises ayant recours à leurs services. Le fournisseur d'accès, dans la mesure où il jouit d'un statut indépendant de l'entreprise principale, ne peut donc pas être considéré comme un établissement stable³.

B) LES PRECISIONS APORTEES PAR L'OCDE QUANT A L'EXISTENCE D'UN ETABLISSEMENT STABLE :

Une entreprise belge, dont les activités portent sur la vente de livres de collection, dispose d'un serveur installé en France sur lequel est localisé son site Web. Si elle se limite à proposer sur ce site la consultation de son catalogue et des informations sur son activité, elle n'aura pas d'établissement stable en France. La mise à disposition d'un catalogue est en effet une activité auxiliaire et non pas son activité principale⁴.

Par contre, si ce site permet aux internautes intéressés d'acheter des livres figurant dans son catalogue, et que le traitement du paiement et la livraison des produits sont effectués automatiquement par le biais de l'équipement installé en France, la société belge aura un établissement stable en France⁵.

La situation serait différente, si la société ne disposait pas elle-même d'un serveur et qu'elle faisait héberger son site de vente sur le serveur d'une autre société. Dans ce cas, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE considère que, ni le fournisseur de services sur Internet, ni le site Web ne sont des agents de l'entreprise à laquelle appartient le site Web, et par conséquent, la société belge n'aura pas d'établissement stable en France.

¹L'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique, « Proposition de clarification relative aux commentaires sur l'article 5 Modèle de convention de l'OCDE », Comité des affaires fiscales de l'OCDE, 22 décembre 2000, p. 7.

² Groupe de travail du comité des affaires fiscales de l'OCDE, op.cit., point 6.

³*Ibidem*.

⁴LEVY Pierre, « Les technologies de l'intelligence », Éditions de la découverte, Points sciences, 1990, p. 122.

⁵*Ibidem*.

Un aspect important des réflexions du Comité concerne, la nécessité ou non d'une intervention humaine dans l'établissement stable. Le Comité est parvenu à la conclusion, qu'une intervention humaine n'est pas une condition de l'existence d'un établissement stable.

Les précisions apportées aux commentaires sur l'article 5 du Modèle Convention de l'OCDE, ne font toutefois pas le consensus. Certains États considèrent que le fait de devoir apprécier si les fonctions exercées au moyen d'un équipement informatique, ont ou non un caractère préparatoire ou auxiliaire pour déterminer si ce serveur constitue un établissement stable reste une source importante d'incertitude¹. Ces pays auraient préféré que l'on décide simplement qu'un serveur ne peut pas constituer un établissement stable².

Cette difficulté à résoudre la question de l'établissement stable en matière de commerce électronique, a incité à l'institution d'un groupe technique consultatif au sein de l'OCDE en vue d'examiner notamment si la définition de l'établissement stable dans le contexte du commerce électronique ne devrait pas être modifiée ; voire tout simplement abandonnée³.

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, a adopté, à ce sujet, un projet de mise à jour concernant l'avenir du concept d'établissement stable pour l'année 2019, un Rapport intitulé « *Relever le défis fiscaux soulevé par la numérisation de l'économie* », où on parle pour la première fois sur « *présence numérique significatif* », voir même « *un établissement virtuel* ». Les conclusions de dite Rapport et les propositions de la Commission européenne pour remplacement du concept d'établissement stable issues de la directive européenne (COM(2018)147, relative à *la présence humaine significative* vont être détaillées dans la deuxième partie de cette thèse. Tout d'abord on va procéder à analyser les défis soulevés par la fiscalité internationale face à la numérisation économique et les travaux réalisés pour les résoudre. Ensuite, on proposera la question de l'établissement stable virtuel.

SECTION 2 : LE DEVELOPPEMENT DE L'ECONOMIE NUMERIQUE EN ALGERIE

Le commerce électronique est une véritable révolution technologique qui a créé un monde virtuel ayant perturbé la politique fiscale de nombreux Etats y compris l'Algérie. Basée sur l'identification des contribuables et des opérations commerciales,

¹ L'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique, « *Proposition de clarification relative aux commentaires sur l'article 5 Modèle de convention de l'OCDE* », Op., cit, p. 10.

² *Ibidem*.

³ Groupe de travail du comité des affaires fiscales de l'OCDE, Op.cit., point 7.

il devient aujourd'hui une tâche presque impossible vu les caractéristiques techniques du réseau du net. En plus le commerce électronique créé un véritable désaccord avec les concepts traditionnels de la fiscalité comme la notion de résidence, et la notion de l'établissement stable surtout qui nous intéresse.

Donc il était nécessaire par l'Etat Algérienne de maitre en place d'un dispositif législatif régissant le commerce électronique, afin de s'inscrire dans le cadre des mesures visant l'instauration d'un climat de confiance, favorable à la généralisation et l'évolution des échanges électroniques, notamment financiers. On parle justement du développement de l'économie numérique en Algérie (**sous-section 1**), ainsi sur les tentatives de réforme de la fiscalité de l'internet (**sous-section 2**).

SOUS-SECTION 1 : L'ECONOMIE NUMERIQUE EN DROIT ALGERIEN

Il est à rappeler que l'impôt algérien est soutenu par le principe de la territorialité. Selon l'article 137 CIDTA, seuls sont soumis à l'impôt algérien les bénéfices réalisés par les sociétés installées sur son territoire. En Algérie, le commerce électronique soulève une importante question de territorialité pour savoir quel pays est en droit d'imposer les bénéfices de ce commerce. La question de localisation d'un service immatériel nous ramène à la notion d'établissement stable.

A échelle conventionnelle, l'Algérie avait signé plusieurs conventions fiscales bilatérales. Il y a des conventions qu'on peut les juger récentes comme celle signées avec la grande Bretagne, l'Allemagne, Qatar. Toutefois, nous avons remarqué l'absence des règles liées directement ou implicitement au commerce électronique.

Le commerce électronique peut offrir des possibilités tentantes d'évasion fiscale dans la mesure où les conventions fiscales n'ont pas considéré ni les serveurs ni les sites web comme des établissements stables. Ou bien leur donné des critères qu'ils peuvent les classifient au tant qu'un établissement stable. A titre d'exemple, les entreprises exerçant dans la vente ou la distribution de produit et qu'elles n'ont pas une présence physique en Algérie, mais juste des lieux de stockage. Dans un tel cas, ces entreprises ne sont pas considérées comme des établissements stables, elles peuvent s'échapper de l'impôt¹.

¹Revue Afaf, Op., cit, p. 109.

Le cadre juridique du commerce électronique en Algérie ce fut ses premiers pas, les premiers sites de e-commerce algériens sont apparus à partir de 2012. Il s'agit du site eChrily.com¹, créé en juillet 2012 spécialisé dans le secteur de vente en ligne, Tbznyss.com², lancé en 2013, spécialisé dans la vente des produits électroniques et Neschrifenet.com³, créé la même année, proposant des produits d'équipement maison, électroménager, puériculture et le site Ouedkniss.com⁴, spécialisé en annonces.

Il est à signaler que la première loi relative au commerce électronique traite de la signature et de la certification électronique. On parle notamment de la loi n° 15-04 du 1^{er} février 2015 qui fixe les règles générales relatives à ces deux opérations, donne des définitions générales, détermine le régime juridique de l'autorité gouvernementale de certification électronique et prévoit des sanctions. Par contre ce texte ne définit pas l'activité du commerce électronique. Ce n'est que trois ans plus tard que la loi de 10 mai 2018 traitera du commerce électronique⁵.

A cet égard, on peut penser que la loi 18-05 relative au commerce électronique vient pour combler un vide dans l'arsenal juridique national en matière de formation des contrats entre vendeur et acheteur par voie électronique, ainsi qu'en matière de paiement électronique et les modalités liées au commerce électronique.

§1. LE COMMERCE ELECTRONIQUE A LA LUMIERE DE LA LOI DU 10 MAI 2018

L'Algérie se dote enfin d'une législation qui organise le commerce électronique. La loi relative au commerce électronique a été publiée au journal officiel numéro 28 du 16 mai 2018. Cette loi édicte un cadre juridique pour les transactions en ligne, les prestations de services sur internet, et les droits des consommateurs, afin de les protéger et de favoriser l'épanouissement du commerce électronique en son territoire⁶.

¹www.echrily.com.

²www.tbeznyss.com.

³www.neschrifenet.com.

⁴www.ouedkniss.com.

⁵Loi n° 18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique, JORA n° 28, 2018.

⁶BOUALILI Mounir, « *Le commerce électronique en Algérie : Etat des lieux et défis juridiques* », village de la justice, 13 novembre 2023, <http://village-justice.com>.

Le commerce électronique s'exerce désormais dans le cadre de la loi n° 18-05 du 10 mai 2018. Ce texte législatif fixe les conditions d'exercice du commerce électronique ainsi que les devoirs et obligations des parties à l'e-contrat¹.

Toutefois, le législateur dans son article 3 de la même loi interdit toute transaction par voie de communications électroniques portant sur :

- *Les jeux de hasard, paris, les loteries ;*
- *Les boissons alcoolisées et tabac ;*
- *Les produits pharmaceutiques ;*
- *Les produits portant atteinte aux droits de propriété intellectuelle, industrielle ou commerciale ;*
- *Tout bien ou service prohibé par la législation en vigueur ;*
- *Tout bien ou service qui requiert un acte authentique.*

De même, au sens de la présente loi le législateur a défini le commerce électronique comme une « *activité par laquelle un e-fournisseur propose ou assure, à un e-consommateur, à distance et par voie de communication électroniques la fourniture de biens et de services* »².

§2. LES OBLIGATIONS ET LES SANCTIONS EN DROIT ALGERIENNES

L'activité de commerce électronique est soumise à inscription, selon le cas au registre du commerce ou au registre de l'artisanat et des métiers ainsi qu'à la publication d'un site ou d'une page web hébergée en Algérie avec une extension « .com.dz ». Le site web du l'e-fournisseur doit être muni des outils permettant son authentification³.

La même loi prévoit des sanctions au cas où le e-fournisseur ne respecte pas ses obligations. En cas de non-respect par le e-fournisseur des délais de livraison, le e-consommateur peut réexpédier le produit en l'état dans un délai n'excédant pas quatre jours ouvrables à compter de la date de la livraison effective du produit⁴. Dans ce cas, le e-fournisseur sans préjudice perd son droit de réclamer la réparation du dommage. En cas de livraison d'un

¹ Article 1er. De la loi n° 18-05 relative au commerce électronique, « *La présente loi a pour objet de fixer les règles générales relatives au commerce électronique des biens et services* ».

² Art. 6 de la loi n° 18-05 du 10 mai 2018 relative au commerce électronique, JORA n° 28, 2018.

³ *Ibid.* Art. 8.

⁴ *Ibid.* Art. 22.

produit non conforme à la commande ou dans le cas d'un produit défectueux, le e-consommateur peut réexpédier la marchandise¹.

Quant au paiement des transactions commerciales électroniques, la loi dans son sixième chapitre distingue entre une transaction interne et une transaction transfrontalière. L'article 27 de la loi du 10 mai 2018 dispose, que le paiement des transactions commerciales électroniques s'effectue à distance ou à la livraison du produit, par les moyens de paiement autorisés conformément à la législation en vigueur. Lorsque le paiement est électronique, il s'effectue à travers des plates-formes de paiement dédiées, mises en place et exploitées exclusivement par les banques agréées par la Banque d'Algérie et Algérie Poste et connectées à tout type de terminal de paiement électronique via le réseau de l'opérateur public de télécommunications.

Quant au paiement des transactions commerciales transfrontalières s'effectue exclusivement à distance par voie de communications électroniques². La vente par voie de communications électroniques d'un bien ou d'un service par un e-fournisseur résident à un e-consommateur établi dans un pays étranger est dispensée des formalités de contrôle du commerce extérieur et des changes, lorsque sa valeur n'excède pas l'équivalent en dinars de la limite fixée par la législation et la réglementation en vigueur³. Le produit de cette vente doit, après son paiement, être porté sur le compte de l'e-fournisseur domicilié en Algérie auprès d'une banque agréée par la Banque d'Algérie, ou auprès d'Algérie Poste⁴.

En revanche, « *l'achat par voie de communications électroniques d'un bien et/ou d'un service numérique à partir de l'Algérie par un e-consommateur auprès d'un e-fournisseur établi dans un pays étranger et destiné exclusivement à un usage personnel, est dispensé des formalités du commerce extérieur et des changes lorsque sa valeur n'excède pas l'équivalent en dinars de la limite fixée par la législation et la réglementation en vigueur* »⁵. La couverture du paiement par voie électronique au titre de cet achat, est assurée à partir du compte devise « personne physique » du e-consommateur domicilié en Algérie⁶. La loi du 10 mai 2018 n'a pas précisé la valeur de l'achat non soumis aux formalités du commerce extérieur et des changes mais a renvoyé la question à un texte réglementaire qui sera promulgué ultérieurement.

¹*Ibidem.*

²Art. 27. De la loi 18-05 du 10 mai 2018 relative au commerce électronique, JORA n° 28, 2018.

³*Ibid*, Art. 7.

⁴*Ibidem.*

⁵*Ibidem.*

⁶*Ibidem.*

Eu égard à la spécificité du commerce électronique le législateur Algérien a envisagé le recours à l'amende transactionnelle au lieu et place des poursuites judiciaires¹. En vertu de l'article 45 de la loi du 10 mai 2018, l'administration chargée de la protection du consommateur est habilitée à transiger avec les personnes poursuivies. A cette fin les agents habilités doivent proposer une amende de transaction aux contrevenants, mais en tout état de cause la transaction est exclue en cas de récidive ou d'infractions prévues par les articles 37 et 38 de cette loi, qui prohibe la vente des produits ou services interdits de transactions ou portant atteinte aux intérêts de la défense nationale, à l'ordre et à la sécurité publics. Le montant de l'amende transactionnelle est le montant minimum de l'amende prévue par la loi et à défaut de paiement de l'amende de transaction dans un délai de quarante-cinq jours, le procès-verbal est transmis à la juridiction compétente.

SOUS-SECTION 2 : LES TENTATIVES DE REFORME DE LA FISCALITE DE L'INTERNET

L'Algérie a effectué plusieurs réformes visant l'administration fiscale, notamment à travers la numérisation pour renforcer la capacité du secteur des impôts dans sa contribution dans le financement de l'économie nationale, a affirmé le ministre des finances, Brahim KASSALI², Présidant l'ouverture du 3e forum du mécanisme multilatéral de coopération fiscale administrative de l'initiative « la Ceinture et la Route³ ». M. KASSALI a souligné dans son allocution les retombées positives de la crise sanitaire qui ont permis de constater « l'importance de numériser l'administration publique, notamment celle du secteur fiscal ».⁴

M. KASSALI a dans ce sens cité, la restructuration réalisée par la direction générale des impôts (DGI) à travers la mise en œuvre du système de la télédéclaration et télépaiement (Jibaya'tic) qui contribue à l'amélioration de la qualité du service fourni par l'administration fiscale⁵.

¹ Art. 37., « Sans préjudice de l'application de peines plus sévères prévues par le législateur en vigueur, est puni d'une amende de 200.000 DA à 1.000.000 DA, quiconque met en vente ou vend par voie de communications électroniques... »

² Algérie Presse Service, « Fiscalité : plusieurs réformes opérées pour renforcer l'efficacité du secteur », 19 septembre, 2022, <http://aps.dz/144921>.

³ C'est l'initiative initiée par la Chine en 2013, vise à construire des réseaux commerciaux et d'infrastructures reliant l'Asie à d'autres continents, le long des anciennes routes commerciales de la Route de la soie, pour un développement et une prospérité commune. En 2021, la Chine avait construit 79 zones de coopération économique et commerciale dans 24 pays situés le long de « la Ceinture et la Route », investissant 43 milliards de dollars et créant 346.000 emplois locaux.

⁴ *Ibidem*.

⁵ *Ibidem*.

De même, la directrice générale des impôts, Amel Abdelatif, a affirmé que la numérisation des administrations fiscales et la diversification des services via internet constituent l'alternative la plus efficace pour assurer la croissance économique et le développement durable. Sur cette base, il est nécessaire d'unir les efforts pour échanger les expertises dans le cadre du développement de la composante humaine. De plus, elle a souligné que la coopération dans le cadre de l'initiative a contribué efficacement au renforcement de la coopération permettant la promotion de la bonne gouvernance des services fiscaux¹.

Face aux opérations du commerce électronique qui sont exécutées dans un espace virtuel dans lequel il est difficile d'identifier les transactions électroniques, l'administration fiscale a recouru à des moyens qui lui permettent d'avoir plus d'information, à savoir la signature électronique et la monnaie électronique². On peut dire que sur ces deux éléments que l'administration fiscale peut identifier les contribuables, ainsi les opérations qu'ils effectuent sur le réseau du net.

§1. LA SIGNATURE ELECTRONIQUE

Contrairement à la signature manuscrite qui permet d'identifier directement l'identité du signataire, la signature électronique appelée aussi la signature numérique, elle contient un ensemble de chiffres et de lettres et d'autres apposés sur un message de données. De plus, elle ne comporte aucun élément permettant de l'attribuer à une autre personne.

De plus, la signature électronique et afin de résoudre le problème de la croissance du commerce électronique qui est liée à l'existence de garanties sur la sécurité des transmissions des données et des paiements en ligne, elle garantit l'authenticité et l'intégrité des données ainsi que l'identité du signataire.

D'ailleurs la CNUCED a défini la signature électronique comme « *des données sous forme électronique contenues dans un message ou jointes et logiquement associées au dit message et pouvant être utilisées pour identifier le signataire du message et indiquer qu'il approuve l'information qui y est contenue* »³.

¹. Algérie Presse Service, « *Fiscalité : plusieurs réformes opérées pour renforcer l'efficacité du secteur* », 19 septembre, 2022, <http://aps.dz/144921>.

² *Ibidem*.

³ *Ibidem*.

Le régime juridique Algérien a longtemps été défavorable aux transactions en ligne, puisque les consentements exprimés généralement par mail ou sur un site marchand pouvaient largement souffrir de la contestation¹. Pour résoudre ce problème, il a été mis sur pieds la notion de « signature électronique » mais ne suffit pas.

La loi n° 15-04 du 1^{er} février 2015², selon son article 2, a pour objet de fixer les règles générales relatives à la signature et à la certification électronique et précise les conditions de validité de la signature électronique³. De plus cette loi met le droit Algérien en adéquation avec les règlements internationaux portant sur l'identification et les services de confiance.

De même, la signature électronique en Algérie a pour fonction d'authentifier l'identité du signataire et de manifester l'adhésion de ce dernier au contenu de l'écrit sous forme électronique qui doit satisfaire aux exigences suivantes⁴ :

- Être réalisée sur la base d'un certificat électronique qualifiée,
- Être liée uniquement au signataire,
- Permettre l'identification du signataire,
- Être conçue au moyen d'un dispositif sécurisé de création de signature électronique,
- Être créé par des moyens que le signataire puisse garder sous son contrôle exclusif,
- Être liée aux données auxquelles elle se rapporte de telle sorte que toute modifications ultérieures des données soit détectée.

La même loi ajoute dans son article 9⁵ prévoit qu'« *une signature électronique ne peut être privée de son efficacité juridique et ne peut être refusée comme preuve en justice au seul motif qu'elle :*

- *Se présente sous forme électronique, ou ;*
- *Ne repose pas sur un certificat électronique qualifié, ou ;*

¹ LOUNISSI Souhila, « *La signature électronique en droit Algérien à l'épreuve de l'économie numérique* », 31 octobre, 2020, <https://fr.scribd.com/document/482362806/La-signature-electronique-en-droit-Algerien>

² J.O.R.A, Loi n° 15-04 du 11 Rabie Ethani 1436, correspondant au 1^{er} février 2015 fixant les règles générales relatives à la signature et la certification électroniques.

³ *Ibid*, art. 2, « Il est entendu par : Signature électronique: données sous forme électronique, jointes ou liées logiquement d'autres données électroniques, servant de méthode d'authentification... »

⁴ LOUNISSI Souhila, Op., cit.

⁵ J.O.R.A, Loi n° 15-04 du 11 Rabie Ethani 1436, art. 9, Op., cit.

- *N'est pas créée par dispositif sécurisé de création de signature électronique.*

§2. LE PAIEMENT PAR LA VOIE ELECTRONIQUE

Le paiement électronique ou, par la voie électronique d'une manière générale est un moyen permettant d'effectuer des transactions commerciales pour l'échange de biens ou de services sur Internet. Ces transactions peuvent se présenter entre professionnels et particuliers de plusieurs manières, à savoir :

- Les paiements via un intermédiaire ;
- La monnaie numérique ;
- La poste monnaie électronique ;
- Les cartes bancaires.

De même, en ce qui concerne la plateforme du système de paiement électronique algérien, ou bien le paiement en ligne, il s'articule sur l'utilisation de la carte CIB, et ce, à travers tout un réseau comme se présente à l'heure actuelle¹. Composé de huit (08) actionnaires, entre banques et établissement financiers, à savoir : Al Baraka, BADR, BDL, BEA, BNA, CNEP Banque, CNMA, CPA et 12 autres membres, dont l'Algérie poste, ABC, AGB, Arab Bank, Al Salam bank, BNP, Fransabank, HSBC, Housing Bank, Natixis, SGA, Trust Bank².

Historiquement le réseau monétique interbancaire en Algérie a connu plusieurs évolutions au fil des ans. En effectuant la première opération de retrait interbancaire sur un distributeur automatique des billets (DAB) en 1997, à la première opération de paiement interbancaire sur TPE (Terminal de Paiement Electronique) en 2005, à la première opération interbancaire de paiement en ligne sur internet en 2015.

Sur ce, en remarquant que le réseau monétique interbancaire en Algérie connaît un développement considérable du paiement électronique ces derniers temps, mais cela rencontre toujours plusieurs feins à son évolution à savoir par exemple, la culture de cash où selon nous traditions et coutumes, le citoyen algérien s'attache toujours à la culture du cash. De plus, l'absence d'un cadre juridique qui régissant le e-commerce en Algérie afin de protéger les utilisateurs dans cette plateforme.

¹MERBOUHI Samir, HDID Noufyel, « *Le paiement électronique en Algérie : Délits économique et financiers* » N° 16-vol 01-2017.

²*Ibid.*

Un autre problème qui se considère comme une entrave au développement de paiement, c'est la traçabilité, qui gêne surtout les fraudeurs et les criminels, car le recours à l'utilisation de ce type de paiement va sans doute permettre le dépistage de l'argent et lutte contre l'évasion et la fraude fiscale ainsi que le blanchiment d'argent¹.

A la fin on peut conclure que y a une absence de volonté politique par l'Algérie, car quelques soit les problèmes posés, des solutions juridiques et techniques existent toujours, il suffit juste avoir une volonté politique pour faire avancer les choses et rattraper tout ce retard.

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

Aux termes de ces développements, il apparaît que les difficultés que soulève le commerce électronique sont réelles. On constate à ce stade, que la définition de l'établissement stable prévue par les conventions actuelles ne peut pas s'appliquer totalement sur le commerce électronique. Étant donné que les opérateurs économiques utilisent des sites web et des serveurs qui représentent des moyens différents de ceux utilisés dans le commerce classique.

En revanche, le site web est un élément immatériel qui assure la gestion de l'opération d'achat ou de vente depuis l'exposition des produits et la passation du mode de paiement. Le site web est accessible presque à chaque serveur. Mais ce dernier par contre est un élément matériel qui sert à stocker les données et permet la constitution des données.

Selon notre avis et suivant la logique des travaux de l'OCDE, le serveur peut constituer un établissement stable puisqu'il présente une certaine fixité, ce qui peut ouvrir le droit à un Etat d'imposer les bénéfices réalisés par une entreprise étrangère à travers ce serveur.

Dans notre étude sur le droit Algérien, les règles régissant le commerce électronique opte pour une stratégie de fiscalisation. Donc, il est nécessaire de revoir les conventions fiscales afin de mieux réaliser leurs principaux objectifs, afin d'éviter la double imposition et prévenir de la fraude et l'évasion fiscale. Toutefois, afin d'adapter le system fiscal Algérien aux systèmes internationaux, il faut penser à un accord commun et un consensus universel sur des nouvelles règles de taxation du commerce électronique.

¹ Voir la loi 05-01 modifié et complétée, relative à la prévention et la lutte contre le blanchiment d'argent.

Dans cette conclusion, nous tontons de faire des propositions de modifications dans le droit fiscal algérien, tout en référant travaux de l'OCDE, soit :

- Une définition de l'établissement stable en droit algérien, tout en décrire les éléments clairs caractérisant un établissement stable dans le code des impôts directe et taxes assimilées. En précisant par ailleurs, les conditions que doit remplir un serveur, site internet, vendeur ou un distributeur de biens ou un prestataire de service en ligne dans un Etat pour constituer un établissement stable.
- Une modification des installations à usage de stockage, expositions ou livraison de biens ou marchandises, peuvent constituer un établissement stable dans certaines activités du commerce électronique vue qu'on peut les attribuer à des bénéfices non négligeables.

Conclusion du TITRE 2

Après notre étude faite au Titre II sur l'économie numérique dans cette première partie, on constate que les règles actuelles en matière de fiscalité des entreprises ne sont plus adaptées au contexte moderne. Les revenus des sociétés sont taxés au niveau national, alors que l'environnement économique est de plus en plus marqué par la mondialisation, la mobilité et le numérique. Les modèles commerciaux et les structures des entreprises se sont complexifiés, ce qui facilite le transfert de bénéfices. Il est dès lors de plus en plus difficile de savoir quel pays est censé taxer les revenus d'une entreprise multinationale.

Certaines entreprises tirent parti de cette situation pour transférer artificiellement des bénéfices vers les juridictions appliquant les taux les plus faibles et réduire au minimum leur contribution fiscale globale. Le fait que certaines multinationales rentables ne paient guère d'impôts sur leurs bénéfices, alors que de nombreux citoyens sont fortement touchés par les efforts d'ajustement budgétaire, a suscité le mécontentement de la population. Ce sentiment d'iniquité constitue une menace pour le contrat social entre les gouvernements et leurs citoyens, et peut même avoir une incidence sur le respect des obligations fiscales en général.

Nous nous proposons à ce stade, de s'attaquer en urgence aux pratiques fiscales abusives auxquelles se livrent les entreprises et de réviser les règles en matière de fiscalité de l'entreprise algérienne afin de lutter plus efficacement contre la planification fiscale agressive¹.

En fin, on trouve que la faiblesse de certaines propositions avancées de l'OCDE dans son rapport sur l'économie numérique, pour résoudre les problèmes d'identification d'établissement stable dans le commerce électronique, réside dans le fait qu'elle n'apporte pas de réponse qui vaille à la fois pour le commerce électronique et le commerce traditionnel.

¹La planification fiscale agressive consiste à tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer. Selon la définition présentée dans la recommandation de la Commission européenne du 6 décembre 2012. <https://www.europal.europa.eu>.

Deuxième partie

LES METHODES D'ATTRIBUTIONS DES BENEFICES REALISES PAR LES ETABLISSEMENTS STABLES

Comme on a exposé ci-dessus, l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE détermine la définition de la notion de l'établissement stable, est donc nécessaire pour déterminer si les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant peuvent être imposés dans l'autre Etat. Toutefois, cet article n'attribue pas en lui-même les compétences fiscales : lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce ses activités dans l'autre Etat contractante par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé¹. Donc, il est nécessaire de déterminer quels sont, s'ils existent, les bénéfices que l'autre Etat peut imposer. À cet égard l'article 7 du même modèle de convention, donne la réponse à cette question en prévoyant que l'autre Etat peut imposer les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable².

Aujourd'hui, les principes fiscaux internationaux pour l'attribution de bénéfices à un établissement stable sont stipulés à l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE) concernant le revenu et la fortune³.

Ces principes, constituent la base du réseau étendu des conventions fiscales bilatérales entre les pays membres de l'OCDE et entre de nombreux pays non membres. Ils sont par ailleurs également intégrés au modèle de convention des Nations Unies (ONU) concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement⁴.

Les dispositions de l'article 7 déterminent dans quelles circonstances les bénéfices des entreprises étrangères sont imposables dans un État⁵. Les règles de l'article 7 stipulent que les bénéfices d'une entreprise étrangère ne sont imposables dans un État que dans la condition où l'entreprise y dispose d'un établissement stable⁶ ; par conséquent seuls les bénéfices attribuables à cet établissement stable peuvent y être imposés.

¹ Commentaires sur l'article 7 concernant l'imposition des bénéfices des entreprises, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017, OCDE 2019, p. C(7)1 ; <https://doi.org/10.1787/8714275e-fr>.

²*Ibidem*.

³ OCDE « Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables », CPAF, 22 juillet 2010, p.10.

⁴*Ibid.* p. 11.

⁵ Commentaires sur l'article 7 de la convention modèle de l'OCDE, version seulement visuelle, sur le site OCDE, version 2017. WWW.OCDE.org.

⁶*Ibidem*.

Une fois l'existence de l'établissement stable établie, il convient de déterminer la part des bénéfices de l'entreprise qui lui sont attribuables. L'objectif ici de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, est de permettre de préciser la détermination des bénéfices attribuables à l'activité d'une entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable qu'elle possède sur le territoire de l'autre État contractant¹.

Mais, l'expérience pratique a cependant montré qu'il y avait des différences considérables d'interprétation de ces principes généraux et des dispositions des versions antérieures de l'article 7. Cette absence d'interprétation commune a donné lieu à des problèmes de double imposition ou d'absence totale d'imposition².

Au fil des années, le comité des affaires fiscales a consacré un temps considérable aux fins de parvenir à une interprétation plus cohérente des dispositions de l'article en question³. Ce sujet ayant fait, au sein de l'OCDE, l'objet de nombreux débats qui a abouti, après de nombreux amendements et modifications, à la publication d'un rapport en 2008 intitulé « *Attribution de bénéfices aux établissements stables* »⁴ (« Rapport 2008 »).

En revanche, les principes sur lesquels reposent l'article 7, et en particulier son paragraphe 2, sont anciens. Lorsque l'OCDE a examiné pour la première fois les critères qui devraient être utilisés pour l'attribution de bénéfices aux établissements stables, cette question avait déjà été traitée dans un grand nombre de conventions fiscales et dans divers modèles mis au point par la Société de Nations⁵.

Mais très tôt le rapport a également reconnu qu'il y avait des différences entre certaines des conclusions d'interprétation de l'article 7 qui avait été précédemment confirmé dans ses

¹Direction générale des finances publiques, « *Bulletin officiel des finances publiques-impôts : Dispositions communes – Droit conventionnel – Modalités d'impositions au regard du droit conventionnel – Bénéfices des entreprises* », DGFIP, 12/09/2012, p. 5. <http://bofip.impots.gouv.fr>

²Op., cit, « *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* ».

³*Ibidem*.

⁴Des modifications mineures des termes de l'article ainsi qu'un certain nombre de modifications des commentaires ont été effectuées lorsque le modèle de convention fiscale de 1977 a été adopté. Ensuite, un rapport qui traitait cette question dans le cas spécifique des banques en 1984. En 1987, notant que la détermination des bénéfices imputables à un établissement stables pouvait donner lieu à une certaine incertitude, le comité a entrepris un réexamen de la question qui a abouti à l'adoption, 1993, du rapport intitulé « *Attribution de revenus aux établissements stables* », et à des modifications ultérieures des commentaires. (Version sur feuillets mobiles du Modèle de convention fiscale de l'OCDE à la page R(13)-1, volume II).

⁵OCDE, « *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », p.12.

commentaires¹. C'est pour cette raison, le comité fiscal de l'OCDE a décidé en 2010 de modifier l'article 7, et il a considéré que la meilleure façon d'offrir aux administrations fiscales et aux contribuables le maximum de certitude, c'est de réécrire l'article 7 et modifier ses commentaires sur la manière dont les bénéfices doivent être bien conformes, afin de les attribuer aux établissements stables.

De ce fait, une nouvelle version de l'article 7 est insérée dans la mise à jour 2010 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le nouvel article et ses commentaires sont utilisés pour négocier les nouvelles conventions préventives de double imposition, et en même temps modifier les conventions existantes, cela permet l'intégration totale des nouveaux principes².

Notant bien, que la diffusion de la mise à jour du rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables de 2010, ne modifie pas les conclusions du rapport 2008. Elle a été établie simplement pour éviter les difficultés qui pourraient se produire si l'on essayait d'utiliser le rapport 2008 pour l'interprétation du nouvel article 7 de du modèle de l'OCDE de 2010.

Les règles d'attribution de la part des bénéfices de l'entreprise qui correspond à l'activité déployée par l'établissement stable, sont déterminées par les paragraphes 2 et 3 de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE dans sa version en vigueur jusqu'en 2010 ; (paragraphes 2 à 5 du modèle de convention fiscale des Nations Unies)³.

Le paragraphe 2, de l'article 7 de l'OCDE est fondé sur « *le principe de l'entité distincte et le principe de pleine concurrence* ». Ces principes ont été déjà insérés dans ces conventions et modèles conclus entre les Etats. L'OCDE a jugé qu'il suffisait de réaffirmer ces principes en y apportant essentiellement à des fins de clarification, quelques amendements et modifications mineurs⁴.

Dans cette deuxième partie, on va suivre les dispositions conventionnelles des modèles de l'OCDE et de l'ONU, concernant les méthodes d'attributions des bénéfices aux établissements stables. On étudiera d'abord *l'approche de l'entité fonctionnellement distincte* qui est soutenue par le modèle de l'OCDE (TITRE I). Ensuite, on penchera sur *l'approche de*

¹ « L'OCDE a cependant reconnu que certaines des conclusions énoncées dans les Rapport 2008 pouvait diverger des interprétations précédentes de l'article 7 (sous sa forme antérieure à juillet 2010) telles que reflétées dans les commentaires OCDE ». *Ibid*, p. 13.

² *Ibidem*.

³ *Ibid*, p.14.

⁴ *Ibidem*.

la force d'attraction restreinte de l'établissement stable soutenue par le modèle de l'ONU (TITRE II).

TITRE I

L'APPROCHE DE L'ENTITE FONCTIONNELLEMENT DISTINCTE

Les principes sur lesquels repose l'article 7, ont une longue histoire¹. Lorsque l'OCDE a examiné pour la première fois les critères pour l'attribution des bénéfices à un établissement stable, cette question avait été traitée préalablement dans un grand nombre de conventions fiscales et divers modèles mis au point par la Société des Nations². L'OCDE à cet égard, a jugé qu'il suffisait de réaffirmer ces principes en y apportant quelques légers amendements et modifications, à des fins de clarification en faveur de cet article.

Actuellement, on remarque que les normes applicables en vertu de l'article 5 ne semblent pas apporter des solutions ou des réponses aux questionnements dont a fait l'objet l'article 7, malgré quelques modifications apportées progressivement par le modèle de convention fiscale de l'OCDE³.

En rappelant, la règle de base de l'article 7 du modèle OCDE, les bénéfices d'une entreprise étrangère ne sont pas imposables dans un Etat que si l'entreprise y dispose d'un établissement stable. Dans ce cas, seuls les bénéfices attribuables à cet établissement stable peuvent y être imposés.

Le nouveau rapport de l'OCDE⁴ ne traite pas la question de savoir « où se situe l'établissement stable dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale ». Par contre le rapport en question se préoccupe de modifier le processus de détermination de l'existence d'un établissement stable d'une part ; Et d'autre part, montre comment s'effectue l'imposition des

¹Selon le rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, le Comité des affaires fiscales, a consacré au fil des années une quantité considérable de temps et d'efforts, à essayer de parvenir à une interprétation et à une application plus cohérente des dispositions de cet article. Des modifications mineures des termes de l'article 7 ainsi qu'un certain nombre de modifications des commentaires ont été effectuées lorsque le modèle de convention fiscale de 1977 a été adopté. En 1987, notant que la détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable pouvait donner lieu à une certaine incertitude. Le Comité a entrepris un examen de la question qui a abouti à l'adoption, en 1993, du rapport intitulé « *Attribution de revenu aux établissements stables* » et à des modifications ultérieures des commentaires. p. 12.

² OCDE, « *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », Op., cit, p.13.

³ CHANEL Gerri, « *Taxer les multinationales : un système complexe* », l'observateur de l'OCDE, Problèmes Économique, première quinzaine, Mais 2014, n°3089, p. 58.

⁴ *Ibid*, p, 13.

bénéfices sachant que l'établissement stable obéit à des règles d'imposition donnant lieu à des conflits d'intérêts entre les États de façon récurrente¹.

Justement le rapport de l'attribution de bénéfices aux établissements stables, évoque le mode de partage des profits (bénéfices) entre les entreprises exerçant sous la même tutelle ; afin de sensibiliser les organismes publics dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale perpétrées par les multinationales sous couvert des « modèles de conventions fiscales »².

Dans ce (**TITRE I**) Avant d'étudier l'approche de l'entité fonctionnellement distincte comme méthode d'attribution des bénéfices aux établissements stables, il était nécessaire d'aborder une analyse comparative de l'article 7 entre sa version de 2008 et celle de 2010 du modèle de convention de l'OCDE (**Chapitre 1**), car cet article est l'élément essentiel dans nos prochains développements. Donc cette comparaison sert principalement au développement de notre deuxième étude intitulée la portée de l'entreprise fonctionnellement distincte (**Chapitre 2**).

CHAPITRE 1 : L'ANALYSE COMPARATIVE DE L'ARTICLE 7 ENTRE L'ANCIENNE ET LA NOUVELLE REDACTION

Au début des travaux entamés du Rapport de 2008 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, l'adoption d'une nouvelle version de l'article 7 n'était pas envisagée au début des travaux entamés du Rapport de 2008 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE à ce stade a estimé que les orientations qui y figuraient constituaient une approche de l'attribution de bénéfices aux établissements stables, est plus satisfaisants que certaines dont disposait précédemment.

Il a toutefois également reconnu qu'il y avait des différences entre certaines des conclusions du Rapport et l'interprétation de l'article 7 qui avait été donné précédemment dans ses commentaires³.

Ensuite, le Comité a décidé qu'une nouvelle version de l'article 7 devrait être insérée dans une mise à jour en 2010 du modèle de convention de l'OCDE, pour permettre l'intégration

¹ CHANEL Gerri, Op., cit, p. 59.

² TADOS Antoine, « *Le droit acquis des associés à la mise en œuvre des modalités de répartition des bénéfices* », Bulletin Joly Sociétés, 01/07 :2013, n°07-08, p. 6.

³OCDE, « *Rapport 2010 sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables* », op., cit, p. 12.

totale de ces principes¹. Par ailleurs, le Comité estimé qu'il serait nécessaire de réviser le Rapport 2008 afin d'aligner sa rédaction sur celle du nouvel article 7 et de supprimé par la suite toutes les références obsolètes de la version 2008.

Donc, l'adoption du nouveau rapport en 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, était nécessaire suite à l'adoption des nouvelles conclusions qui était partiellement incompatibles avec *l'approche de l'entité fonctionnellement distincte* régit dans le rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables version 2008.

Dans ce chapitre on analysera les dispositions régissant l'article 7, entre l'ancienne version du modèle de l'OCDE de 2008 et la nouvelle version de 2010 (**section 1**). En deuxième section on abordera la question de la notion de bénéfices (**section 2**).

SECTION 1 : LES PRINCIPES GENERAUX ENTRE L'ANCIEN ET LE NOUVEAU DE L'ARTICLE 7

Remarquant, que les conclusions et les interprétations incluent dans le rapport traite de spécialement *l'attribution de bénéfices aux établissements stables* en général dans sa première partie du Rapport. Sur ce on remarque, que la nouvelle version de l'article 7 apparaît et approuvée maintenant dans le modèle de la convention fiscale de 2010. Donc il est à préciser que, les modifications apportées à l'article 7 au paragraphe 2 dans la version 2010 de le modèle de convention de l'OCDE, comme on le verra ultérieurement ne modifient en rien le principe de base qui est « l'entreprise distincte et indépendante », mais visent plutôt à proposer une nouvelle interprétation plus stricte de celui-ci². Compte tenu de cette nouvelle version du paragraphe 2 proposée et examinée séparément.

Dans cette étude il faut savoir que le Comité des affaires fiscal de l'OCDE a approuvé une version révisée du Rapport de 2008. Les nouvelles rédactions du rapport de 2010 permettre à ces conclusions puissent être lues en harmonie avec les nouvelles dispositions de la nouvelle version de l'article 7³.

Selon l'article 7, une entreprise qui exerce son activité dans un autre par l'intermédiaire d'un établissement stable est soumise à l'imposition dans cet Etat dans la mesure où les

¹*Ibidem.*

²*Ibid.* Com. 9.

³V. Commentaires 8 sur art. 7 des remarques préliminaires, version en ligne, OCDE, 2017.

bénéfices sont attribuables à l'établissement stable. A cet égard, on remarque que l'article 7 a deux objectifs :

- Le premier est de garantir qu'une entreprise d'un Etat contractant qui ne possède pas d'établissement stable dans l'autre Etat contractant, n'est pas imposée dans cet autre Etat sur les bénéfices qu'elle tire de cet Etat ;
- Le deuxième est de permettre à une entreprise d'un Etat qui exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable soit imposée dans cet autre Etat mais uniquement sur les bénéfices attribuables à cet établissement stable.

Dans cette étude on analysera les dispositions de l'article 7, dont on doit savoir si l'interprétation courante de l'article 7 du modèle de l'OCDE dans le « *Rapport de 2010 de sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* » génère un résultat souhaitable par rapport à la version 2008 ? Cette problématique nous amène à élucider dans un premier temps ; les principaux changements élaborés par l'article 7 via les deux versions de 2008 et celle de 2010 du modèle de l'OCDE (Sous-section 1). Ensuite, on va se pencher sur les nouvelles dispositions énoncées à l'article 7 du modèle de l'OCDE dans le Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables (Sous-section 2).

SOUS-SECTION 1 : LA VERSION 2008 DE L'ARTICLE 7 DU MODELE DE L'OCDE

Dans cette version de 2008 du modèle de l'OCDE, l'article 7 dans son paragraphe 2 inclut la règle de base qui doit être appliquée afin de déterminer les bénéfices attribuables à un établissement stable. Ce paragraphe prévoit que : « *Ces bénéfices sont ceux que l'établissement stable aurait réalisés s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identique ou analogues* »¹.

S'agissant de la version de 2008 dans son paragraphe 2 de l'article 7, les risques d'interprétations divergentes par l'État du siège et l'État de l'établissement stable sont en partie évités par l'importance accordée à la comptabilité distincte de l'établissement stable². Comme il est mentionné au n°12 du commentaire sur la version 2008, paragraphe 2 du même article.

¹V. Commentaires sur l'art. 7, par. 2 du modèle de l'OCDE, version 2008.

² Voir à cet égard la décision américaine *National Westminster c. U.S.*, 101 AFTR2d 2008-490 et le résumé qui en est donné au N 75. Cité par R. DANON, X. OBERSON, D. GUTMANN, P. PISTONE, « *Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune* », ouvrage précité, p. 260.

L'article 7 dans son paragraphe stipule que : « *Dans la grande majorité des cas, par conséquent, la comptabilité commerciale de l'établissement stable, comptabilité généralement tenue par cette entreprise, ne fût-ce que parce qu'une organisation commerciale ou industrielle bien gérée a normalement intérêt à connaître la rentabilité de ses divers établissement- sera utilisée pour déterminer les bénéfices que l'on peut imputer en propre à cet établissement stable* »¹.

Le même paragraphe reconnaît cependant qu'il est permis à chaque État de procéder à des ajustements à cette comptabilité afin que les bénéfices attribuables à l'établissement stable soient déterminés en conformité avec le principe de l'entreprise distincte et indépendante du paragraphe 2, compte tenu du caractère général de ce principe².

On s'interroge notamment sur les principales difficultés de l'article 7 dans sa version de 2008 ?

§1. LES PRINCIPALES DIFFICULTES DE L'ARTICLE 7 DU MODELE DE L'OCDE VERSION 2008 MODIFICATIONS

Le développement de l'approche autorisée de l'OCDE a clairement montré que l'article 7 du Modelé OCDE de 2008 présente certaines limitations et déroge sur certains points à la fiction de l'entreprise distincte et indépendante. En particulier, dans son paragraphe 3 qui stipule : « *Les frais attribuables à l'établissement stable pour la détermination des bénéfices de cet établissement stable sont les frais exposés aux fins poursuivies par cet établissement stable* ». Mais la question qui se pose, est de savoir ce qu'il convient de faire lorsque certaines opérations internes ne génèrent aucun coût pour l'entreprise dans son ensemble ?

Pour bien appliquer le principe de *l'entreprise distincte et indépendante*, il a été convenu que ces opérations internes doivent à chaque fois être rémunérées à un prix de pleine concurrence. Il sera toutefois dérogé à ce principe dans les trois cas suivants :

- 1- En ce qui concerne les immobilisations incorporelles, les règles applicables aux relations entre des entreprises liées peuvent difficilement s'appliquer aux relations entre différentes parties d'une même entreprise. Ceci est dû à la difficulté d'attribuer

¹V. Com. 12, par. 2, art. 7, du modèle de l'OCDE de 2008.

²« ...Mais, lorsque cette comptabilité existe elle constitue naturellement le point de départ des opérations d'ajustement lorsqu'un tel ajustement est nécessaire pour déterminer le montant des bénéfices qui sont correctement imputables à l'établissement stable conformément à la directive figurant au paragraphe 2 ».

la propriété juridique d'un droit intellectuel à un établissement stable donné de l'entreprise. Sachant que cette division devrait alors percevoir des redevances de la part des autres établissements stables de l'entreprise¹.

D'un point de vue juridique, il n'existe qu'une seule entreprise. Alors il n'est pas possible d'attribuer la propriété juridique à un établissement stable donné de cette entreprise. D'un point de vue pratique, il est donc également difficile d'attribuer les coûts afférents à la création de ces droits exclusivement à un établissement stable donné². Dans ce cas, il convient de ventiler les coûts réels afférents au développement, à l'achat ou au maintien de droits incorporels entre les différentes divisions de l'entreprise qui font usage du droit incorporel, sans tenir compte d'une composante « bénéfice » ou « redevance »³.

Cette approche a certaines conséquences. Il ne sera pas possible, par exemple de transférer la propriété d'un droit incorporel vers une autre division de l'entreprise qui faisait auparavant déjà usage de ce droit incorporel.

2- En ce qui concerne la prestation de services internes (c'est-à-dire les services rendus entre les différentes parties de l'entreprise). Ici on doit distinguer l'accomplissement de tâches administratives générales pour l'ensemble de l'entreprise, et la fourniture des services plus spécifiques⁴. Le coût réel des tâches administratives générales doit être ventilé entre les différentes divisions de l'entreprise⁵. Lorsque l'activité principale d'un établissement stable consiste en la prestation, au profit du reste de l'entreprise, de services spécifiques qui ne sont pas fournis par d'autres divisions, ces services devront être rémunérés au prix du

¹V.Com. 34 par. 3, sur l'ancien art. 7, version 2008, OCDE.

²*Ibid.*, « ...En fait, il peut être extrêmement difficile d'attribuer la « propriété » d'un bien incorporel à une seule division d'une entreprise et de prétendre que cette division devrait recevoir des redevances d'autres divisions comme si elle était indépendante. Puisqu'il n'y a qu'une seule division... ».

³*Ibid.*, « ...Dans ce cas il serait indiqué de répartir entre les différentes divisions de l'entreprise les coûts supportés ultérieurement à l'égard de ces droit incorporels sans tenir compte d'un élément de profit ou de redevances... ».

⁴V. par. 35 à 40 des commentaires sur l'ancien art. 7, version 2008, OCDE.

⁵Selon les commentaires 37, « ...la fourniture de services représente simplement une partie des fonctions administratives générales de l'ensemble de la société. Il en est ainsi, par exemple, lorsque l'entreprise a un programme de formation dont bénéficient les salariés de chacune de ses divisions. Il sera habituellement indiqué de considérer les coûts de tels services comme faisant partie de frais généraux d'administration de l'ensemble de l'entreprise, ceux-ci devant alors être répartis à leur coût réel entre les différentes divisions ... ». Art. 7, par. 3, versions 2008, OCDE.

marché¹. Dans les autres cas, aucune rémunération supplémentaire ne doit être attribuée en sus du prix de revient des services rendus.

On remarque ici que, la différence entre ces deux catégories de prestations de services internes n'est pas toujours claire, et ça doit être déterminé au cas par cas². Pour décider si un service doit ou non être rémunéré au prix du marché, il faudra vérifier premièrement si l'entreprise jouit d'un avantage, deuxièmement, si elle serait prête à payé pour ces services³.

3- Lorsqu'il s'agit d'intérêts dans le cadre de « prêts internes » consentis par le siège social à un établissement stable. Dans ce cas il est admis que, à l'exception du cas des entreprises financières, il ne doit pas être tenu compte de ces intérêts pour la détermination des bénéfices à attribuer à un établissement stable⁴.

Par contre, les commentaires permettent d'attribuer à l'établissement stable, outre une part « appropriée » du capital « libre », également une partie des dettes portant intérêt pour les fonctions qu'il exerce, les actifs qu'il détient et les risques qu'il assume. De cette manière, les intérêts correspondant à cette part des dettes portant intérêt peuvent être attribués à l'établissement stable⁵.

La mise à jour 2010 du modèle OCDE contient une nouvelle version de l'article 7 et de nouveaux commentaires. Le Rapport 2010 sert de référence pour l'interprétation du nouvel article 7 et de ses commentaires. Sur la base de ce nouvel article 7, « *l'approche de l'entreprise distincte et indépendante* » est totalement d'application.

De même, contrairement à l'ancien article 7, le nouvel article 7 prévoit que la propriété économique des actifs est répartie entre un établissement stable et les autres divisions de l'entreprise. Dans ce cas, les redevances, les intérêts ou d'autres frais doivent le cas échéant, être imputés.

¹Ibid, Com. 35, « ...Dans ce cas, il sera généralement approprié de facturer un service pour un montant équivalent à celui qui serait facturé à un client indépendant ».

²Ibid, Com. 36, « Lorsque l'activité principale d'un établissement stable consiste à rendre des services spécifiques à l'entreprise dont il fait partie, que leurs coûts représentent une fraction substantielle des dépenses de l'entreprise et que ces services lui procurent un avantage réel, le pays d'accueil devra alors, dans la mesure de possible, éviter des solutions schématiques et se fonder sur la valeur que les services en question peuvent représentant

³V. Par. 7.6 à 7.18 des « Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE ».

⁴V. par. 41 et 42 des commentaires sur l'ancien art. 7, version 2008, OCDE.

⁵V. Commentaires n° 44 jusqu'à n° 48 sur l'art. 7, du modèle de l'OCDE, version 2010.

Ainsi que, les exceptions à la fiction de l'entreprise distincte et indépendantes ne sont donc plus d'application. Cela signifie que, lors de la détermination des bénéfices attribuables à l'établissement stable il faudra notamment tenir compte des immobilisations incorporelles mises à la disposition de l'établissement stable ou transférées à celui-ci par le siège social¹.

A cet effet, une redevance « interne » devra être prise en compte au niveau de l'établissement stable. La redevance interne est purement liée à l'attribution de bénéfices à l'établissement stable et ne peut donc en aucun cas donner lieu à la création d'un revenu qui tombe dans le champ d'application de l'article 12 (Redevances) du Modèle OCDE .

En outre, il faudra également tenir compte des charges d'intérêt des prêts « internes » entre les différentes parties de l'entreprise. Peu importe à cet égard que l'entreprise dans son ensemble ait contracté auprès de tiers des dettes portant intérêt. Comme c'est le cas pour les redevances internes, les charges d'intérêts de prêts internes ne donnent pas lieu à la création de revenus d'intérêts tombant dans le champ d'application de l'article 11 du Modèle OCDE. Elles ne procurent donc à l'État de la source (État où est situé l'établissement stable et auquel la charge d'intérêts du prêt interne est attribuée) aucun droit de percevoir une retenue à la source sur ce revenu « fictif »².

Exemple d'une société et son établissement stable illustrant la réelle problématique³ :

L'entreprise ABC possède une usine de fabrication de produits alimentaires et une chaîne de magasins portant le nom « Alibio » à partir desquels ces produits alimentaires sont distribués dans l'État (R). Elle ouvre un nouveau magasin dans l'État (S), lequel constitue un établissement stable.

Afin de couvrir les dépenses initiales de ce magasin, l'entreprise a dépensé 8 000 000 € auprès d'une banque de l'État (S). Ces fonds provenaient directement du compte bancaire général que l'entreprise maintient dans l'État (R). Une somme de 3 000 000 €, qui avait été

¹ *Ibidem*.

² V. L'article 11 du modèle de l'OCDE, version 2010.

³ Cité par R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, « *Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune* », ouvrage précité, p. 261.

empruntée au taux de 6% pour la construction de nouveau magasin, avait été déposée dans ce compte quelques jours plus tôt.

L'entreprise ABC a 3 800 000 € pour l'achat d'un terrain et la construction d'un nouveau magasin. Une partie de l'équipement utilisé dans le nouveau magasin provient d'un autre magasin que l'entreprise possède dans l'État (R) ; cet équipement est destiné à être utilisé dans le nouveau magasin pendant quelques années.

Une enseigne lumineuse où apparaît le mot « Alibio », qui constitue une marque de commerce de l'entreprise ABC, a été fabriquée dans l'État (R) spécifiquement pour ce nouveau magasin et a été installée au-dessus de son entrée principale.

Les employés du nouveau magasin reçoivent une formation de 4 semaines dispensée dans le nouveau magasin par un employé de l'entreprise ABC qui réside et travaille normalement dans l'État (R).

Une partie de gestion de magasin, incluant notamment les activités liées au marketing, à la comptabilité, aux services juridiques et à la gestion immobilière, est exercée à partir du siège de l'entreprise. La comptabilité préparée pour l'établissement stable fait apparaître les opérations suivantes entre l'établissement stable et le siège de l'entreprise :

- Prêt de 8 000 000 € du siège à l'établissement stable à un taux de 8% ;
- Achat par l'établissement stable des produits alimentaires fabriqués par le siège pour un prix de 7 000 000 € (les frais directs et indirects qui ont été encourus dans l'État (R) pour la fabrication de ces produits sont de 6 000 000 €) ;
- Location par l'établissement stable du terrain et de l'immeuble où est situé le magasin pour un loyer mensuel de 35 000 € ;
- Location par l'établissement stable de la partie de l'équipement provenant de l'État pour un loyer mensuel de 5000 € ;
- Licence d'exploitation de marque de commerce « Alibio » consentie par le siège à l'établissement stable en contrepartie de redevance égale à 3% des ventes de l'établissement stable ;
- Prestation de service de formation par le siège pour un montant correspondant à la rémunération de l'employé qui a assuré cette formation majorée d'une marge bénéficiaire de 25% ;

- Activités de gestion assurées par le siège pour lesquels des frais de gestion sont facturés à l'établissement stable à hauteur de 3 000 000 €, montant qui représente une quote-part de 10% des frais généraux d'administration de l'entreprise majorée d'une marge bénéficiaire de 15%.

A travers ce cas de figure, la question qui se pose pour les administrations fiscales des États (S) et (R) est de savoir si le « *principe de l'entreprise distincte et indépendante* » nécessite qu'il soit tenu compte, dans le calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable, de la nature et du montant de ces opérations internes telles qu'elles apparaissent dans la comptabilité de l'entreprise.

Toutes ces opérations réalisées entre le siège et l'établissement stable sont purement notionnelles¹ dans la mesure où il s'agit de transfert interne au sein de l'entreprise qui ne constitue pas, au plan légal, des transactions susceptibles de créer des droits et obligations. On peut donc facilement imaginer que les administrations fiscales pourraient avoir quelques réticences à la reconnaître, même s'il apparaît raisonnable de considérer que chacune de ces opérations pourrait intervenir si l'établissement stable avait réellement constitué une entreprise distincte.

A cette fin, les délégués qui participaient aux travaux du comité fiscal de l'OECE² lorsque la première version de l'article 7 a été approuvée reconnurent qu'il devrait y avoir des limites à la fiction de l'entreprise distincte et indépendante, même s'ils eurent quelques difficultés à justifier ces limites³. Selon les n°14 à 19 du commentaire sur l'article 7 du projet de convention de 1963. Les règles prévues dans lesdits paragraphes s'appliquent toujours à la version 2010 de l'article 7 paragraphe 2.

Elles sont exposées aux n°33 à 50 du commentaire du modèle de l'OCDE (2008) où l'on a précisé le traitement, dans le calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable, de

¹Le notionnel (ou valeur notionnelle) d'un instrument financier est le nominal ou la valeur faciale utilisée pour calculer les paiements effectués sur cet instrument. En général, ce montant ne fait pas lui-même l'objet d'une transaction.

² L'Organisation Européenne de coopération économique, fondée en 1948.

³ C'est ce que relève les discussions qui eurent lieu au sein du Comité fiscal de l'OECE (Comité fiscal de l'OECE, procès-verbal de la 13^e session, document FC/M(59)3 daté du 15 août 1959, 8s.) au sujet de l'exception portant sur les intérêts et redevances notionnelles mentionnée au n°15 du commentaire sur l'article 7 du Projet de convention de 1963 (il s'agissait du n° 14 au moment de sa discussion par le comité fiscal). Cité par R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, « *Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune* », ouvrage précité, p. 263.

diverses catégories de transferts de capitaux, biens et services ayant lieu entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise.

§2. LES PRINCIPAUX ASPECTS DES SOLUTIONS PROPOSEES DANS LA VERSION 2008

Suivant l'exemple les solutions sont résumées comme suit :

- Dans le cas de transfert de biens destinés à la vente (tel le transfert des produits alimentaires dans l'exemple ci-dessus) : Une vente notionnelle doit être reconnue de façon à attribuer une marge bénéficiaire à la partie de l'entreprise qui a fabriqué ces biens (ou les acquis d'un fournisseur)¹ ;
- Dans le cas d'un transfert d'équipement pour usage temporaire (telle la partie de l'équipement provenant de l'État (R) l'exemple ci-dessus) : Chaque partie de l'entreprise qui utilise l'équipement peut réclamer la partie de la dépense d'amortissement correspondant à son utilisation, ce qui semble empêcher la reconnaissance d'une location notionnelle².
- Dans le cas de transfert de biens incorporels (telle l'utilisation de la marque de commerce dans l'exemple ci-dessus) : Aucune redevance notionnelle ne peut être réclamée, mais les coûts réels (y compris les redevances réellement versées à des tiers pour le droit d'usage de ces biens) peuvent être déduits³.
- Dans le cas de prestation de service (tels les services de formation du personnel dans l'exemple ci-dessus) : À moins que la prestation de ces services ne constitue pas l'activité principale de la partie de l'entreprise qui fournit, les coûts de tels services doivent être considérés comme faisant partis à leur coût réel sans marge bénéficiaire⁴.
- Dans le cas des frais généraux d'administration (telles les activités de gestion exercées par le siège dans l'exemple ci-dessus) : On ne doit pas tenir en compte de montants fictifs représentant des bénéfices dus ; seule la déduction d'une part des frais généraux d'administration réellement encourus est donc permise⁵.
- Dans les cas de prêt internes (tel le prêt notionnel dans l'exemple ci-dessus) : Aucun intérêt ne peut être déduit au titre d'un prêt notionnel entre deux parties de la même

¹ Commentaire du modèle de l'OCDE, version 2008, première phrase du n°33.

² *Ibid*, troisième phrase du n°33.

³ *Ibid*, n°34.

⁴ *Ibid*, n°35-37.

⁵ *Ibid*, n°38-40.

entreprise¹, à l'exception des entreprises financières telles les banques². Pour ce faire, il est cependant nécessaire d'attribuer à l'établissement stable un montant suffisant de capital « libre » pour couvrir les fonctions qu'il exerce, les actifs qu'il détient et les risques qu'il assume de sorte que le financement de l'établissement stable ne pourra pas être entièrement assuré par des emprunts dont les intérêts seraient déductibles³.

SOUS-SECTION 2 : LES NOUVELLES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 7 DU MODELE DE L'OCDE (2010)

Dès l'année 2001, les analyses qui furent effectuées sur l'attribution de profits aux établissements stables ont conduit le comité des affaires fiscales de l'OCDE à proposer, le 22 juillet 2010, une nouvelle version de l'article 7 du modèle de convention fiscale, relatif aux bénéficiaires des établissements stables.

Comme on l'a détaillé avant, de nouveaux commentaires ont été également introduits, d'abord dans la version de juillet 2008 sur le modèle intérieur de convention fiscale (commentaires qui étaient considérés comme cohérents avec la précédente version de l'article 7) puis dans la version de juillet 2010⁴. Selon GOUTIER cette version révisée de 2010 édicte les principes directeurs en matière de prix de transfert⁵.

Il est à remarquer que la position actuelle de l'OCDE concernant l'article 7, telle qu'elle résulte du rapport de 2008 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables et de la version publiée en juillet 2010, tend à attribuer toute sa portée à la personnalité fiscale des établissements stables en le considérant comme « *Des entreprises fonctionnellement*

¹ Op., cit, n°41-42.

² Op., cit, n°49.

³ Op., cit, n°45-48. La nécessité d'attribuer un montant suffisant de capital « libre » (n°45) a été ajoutée au commentaire en 2008 à la lumière des conclusions du Rapport de 2008 sur cette question. En effet, ces conclusions n'ont pas été jugées incompatibles avec l'interprétation précédemment incluse dans le commentaire selon laquelle « *la majorité des pays membres a estimé qu'il serait préférable de rechercher une solution praticable qui tiendrait compte d'une structure de capital appropriée aussi bien à l'entreprise qu'aux fonctions qu'elle exerce* » (n°18.3 dans la version 2005 du modèle de l'OCDE).

⁴ V. B. GHOUTIER, ouvrage précité, p. 300.

⁵ *Ibidem*, p. 301.

distinctes » du siège¹. Cette manière de voir est qualifiée « *d'approche autorisée* ». ² Elle s'oppose à celle parfois appelée « *approche de l'activité commerciale pertinente* »³ dans l'attribution des bénéfices aux établissements dans le même rapport.

Selon le modèle de l'OCDE on peut résumer les changements les plus importants dans la version 2010 sont :

- **Premièrement** : Le paragraphe 3 de l'article 7, a été effacé car il a parfois été interprété comme limitation de déduction des dépenses dont bénéficiaient directement à l'établissement stable à son montant effectif⁴. Ceci serait toutefois contraire à la nouvelle version de l'article 7 (2) de l'OCDE de 2010, requérant la reconnaissance de l'évaluation suivant le principe de pleine concurrence de transactions par lesquelles une partie de l'entreprise exerce des fonctions au bénéfice de l'établissement stable⁵.

Les commentaires indiquent clairement que cette exclusion de l'article 7 (3) n'affecte pas l'obligation de prendre en compte toutes les dépenses pertinentes de l'entreprise durant la détermination des profits attribuables à un établissement stable⁶.

- **Deuxièmement** : L'article 7 (4) de l'OCDE dans sa version de 2008, permettant que : L'attribution de bénéfices à un établissement stable soit effectué sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise aux différentes parties de cette entreprise, a été abrogé⁷.

¹ « *Le paragraphe 2 ne cherche pas à répartir les bénéfices globaux de l'ensemble de l'entreprise entre l'établissement stable et les autres parties de l'entreprise mais prévoit au contraire que les bénéfices attribuables à un établissement stable doivent être déterminés comme s'il d'agissait d'un entreprise distincte. Des bénéfices peuvent donc être attribués à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble n'a jamais réalisé de bénéfices. À l'inverse, le paragraphe 2 peut conduire à n'attribuer aucun bénéfice à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble réalisé des bénéfices* ». C. 17, par. 2, art. 7. OCDE (2018), « *Commentaires sur l'article 7* », dans Model Tax Convention Condensed, Version 2017, édition CODE, Paris. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-10-fr.

² Projet OCDE /G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices : instruction sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables dans le cadre de l'action 7 du plan d'action BEPS.

³ Rapport de référence sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables

⁴V. Com. 38, par. 2 sur l'art. 7, version en ligne 2017.

⁵Selon le Commentaires 38, sur l'article 7, « *Bien que l'objet initial de ce paragraphe ait été de préciser que le paragraphe 2 exige que les dépenses encourues directement ou indirectement pour le bénéfice de l'établissement stable soient prises en compte dans la détermination des bénéfices de ce dernier même si ces dépenses ont été encourues en dehors de l'Etat où est situé l'établissement stable, il a parfois été interprété comme limitant la déduction des dépenses qui bénéficiaient indirectement à l'établissement stable au montant effectif de ces dépenses* ». Version online, OCDE 2017.

⁶*Ibid*, par. 40.

⁷ L'article 7, dans sa rédaction antérieure à 2010, comportait également une disposition qui autorisait l'attribution de bénéfices à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses

La raison étant que son application fût exceptionnelle, aussi qu'il était extrêmement difficile d'assurer que son application aboutirait à un accord avec le principe de « pleine concurrence »¹.

- **Troisièmement** : Une autre disposition de la version 2008 de l'article 7 (6) de l'OCDE a été abrogée. Suivant laquelle les bénéfices devant être attribués à l'établissement stable devraient être déterminés par la même méthode année après année à moins qu'il n'existe une raison suffisante et justifiée pour la changer.
- **Quatrièmement** : Étant donné que la version de 2010 de l'article 7 (2) du modèle OCDE ne permet pas l'application de méthodes fondamentalement différentes, telles que des méthodes directe et indirecte ou même sur la base de la répartition de bénéfices totaux de l'entreprise entre ses différentes parties, une telle disposition n'est plus nécessaire².
- **Cinquièmement** : La version 2008 de l'article 7 (5) de l'OCDE, prévoyant qu'aucun profit ne sera attribué à un établissement stable en raison d'un simple achat par cet établissement stable de biens ou marchandises pour l'entreprise, a été effacée³. L'ONU a réservé cette disposition en faveur des pays en développement. Il a été considéré que cette disposition n'était pas en convergence avec le principe de pleine concurrence et ne devrait donc pas être incluse dans cet Article⁴.
- **Sixièmement** : L'ajout de la référence aux articles 23A et 23B, qui traitent de l'élimination de la double imposition par l'État de résidence, vise à clarifier que la détermination des bénéfices attribuables à l'établissement stable est pertinente non seulement pour l'imposition de ces bénéfices par l'État de l'établissement stable,

différentes parties. Selon le Comité cette règle ne peut être appliquée dans la nouvelle version de l'article 7, dans la mesure où elle était d'usage dans un Etat contractant car était conforme aux principes de l'ancien article 7. Donc cette disposition a été supprimée, puisque son application était devenue exceptionnelle.

¹*Ibid*, par. 41. « Le Comité a donc décidé de supprimer cette disposition puisque son application était devenue exceptionnelle et en raison des inquiétudes dues au fait qu'il était extrêmement difficile de s'assurer que les résultats de son application seraient conformes au principe de pleine concurrence ».

² *Ibid*, cit, par. 42. « ... le Comité a décidé de supprimer une autre disposition qui figurait dans la version précédente de l'article et selon laquelle les bénéfices à attribuer à l'établissement stable devraient être « déterminés chaque année selon la même méthode, à moins qu'il n'existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement ». Cette disposition était dont l'objet de s'assurer un traitement continu et cohérent, et que les bénéfices attribuables à un établissement stable pouvaient être déterminés par des méthodes directes ou indirectes ou même sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses différentes parties.

³ Selon les modifications apportées à l'article 5 en 2017, l'alinéa 4 d) de l'article 5, tel qu'il se lisait à ce moment, reconnaissait que, lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant utilisait dans l'autre Etat une installation fixe d'affaires aux seules fins d'acheter des marchandises pour son propre compte, ne devrait pas être considérée comme ayant atteint un niveau qui justifiait l'imposition dans cet autre Etat. Remarquant ici, que lesdites modifications ont réduit le champ d'application de cette exception.

⁴*Ibid*, par. 43. Le même article ajoute que, « En effet, si les activités d'achat avaient été exercées par une entreprise indépendante, l'acheteur aurait été rémunéré en échange de ses services dans des conditions de pleine concurrence ».

mais aussi pour le calcul de l'exemption ou du crédit que l'État de résidence doit accorder en vertu des dispositions des articles 23A et 23B¹.

- **Septièmement** : Le remplacement de l'expression « *entreprise distincte...traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable* » par l'expression « *entreprise distincte et indépendante* » a uniquement pour objet de confirmer que l'entreprise hypothétique à laquelle le principe de l'entreprise distincte et indépendante fait référence est indépendante non seulement de l'entreprise dont fait partie l'établissement stable mais aussi des entreprises associées à celle-ci².
- **D'autres modification apportées au paragraphe 2** : Soit l'ajout des mots « *en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties dès l'entreprises* » et « *compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés, et risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et d'autres parties de l'entreprise* », précisent de façon non exhaustive certains facteurs qui doivent être pris en compte dans l'application du principe de l'entreprise distincte et indépendante, elles ne constituent pas une modification à ce principe³.

Par conséquent, le principal objectif de ces deux ajouts était de permettre l'application de la nouvelle interprétation de ce principe qui est proposée dans le Rapport de 2010. En faisant en sorte que la nouvelle rédaction du paragraphe 2 soit suffisamment différente de sa rédaction antérieure pour qu'il soit possible d'écarter l'interprétation qui avait été précédemment donnée à ce paragraphe⁴.

Donc, depuis 2010, l'article 7 du modèle de la convention fiscale de l'OCDE ne comporte plus que quatre (4) paragraphes dont les paragraphes 2 et 3 concernent les modalités de répartition du résultat d'un établissement stable. Tandis que les commentaires qui suivent explicitent les principales dispositions du modèle de convention de l'OCDE en vigueur. S'agissant de l'attribution du bénéfice des établissements stables dans la mesure où la quasi

¹Selon les commentaires 44, par 3 sur l'art. 7 « *La combinaison des articles 7 (qui limite les compétences fiscales de l'Etat dans lequel l'établissement stable est situé) et 23A et 23B (qui obligent l'autre Etat à accorder un allègement de la double imposition) garantit qu'il n'y ait pas de double imposition des bénéfices correctement attribuables à l'établissement stable qui ne fasse l'objet d'un allègement* ». V. aussi les Commentaires 45-70 expliquant bien chaque cas et les exemples qui suivent.

² *Ibidem*.

³ *Ibidem*.

⁴ *Ibidem*.

intégralité des conventions fiscales bilatérales conclues à travers le monde, à ce jour reprennent ces dispositions¹.

On peut conclure par ailleurs que la différence fondamentale entre la version 2008 et la version 2010 de l'article 7, est liée à l'interprétation à donner au paragraphe 2 plutôt qu'à sa rédaction elle-même. Les changements rédactionnels apportés à ce paragraphe constituent principalement des clarifications qui ne sont pas disponibles que dans une version numérique en ligne portant sur les commentaires de l'article 7 du modèle de l'OCDE².

SECTION 2 : LA DETERMINATION DES BENEFICES D'ETABLISSEMENT STABLE

D'une manière générale, les principes de base d'imposition de bénéfices applicables aux opérations commerciales internationales, font référence aux notions de résidence et de source de revenus des entreprises. Selon l'article 7 paragraphe 1 du modèle de l'OCDE et de l'ONU, « *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 situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable conformément aux dispositions du paragraphe 2 sont imposables dans l'autre Eta* ».

Donc, pour déterminer dans quel pays une entreprise est imposable, la fiscalité internationale prend comme base le lieu où sont vendus les services ou les ventes effectuées³. L'entreprise qui est imposable dans son État de résidence (siège social) peut donc également l'être dans le pays où elle exerce son activité, à condition d'y avoir un établissement stable⁴. Le principe de partage du pouvoir d'imposition entre l'Etat de résidence et l'Etat de la source du revenu est donc écarté quand il s'agit d'un revenu réalisé par un établissement stable dans l'autre Etat.

Dans la généralité des cas, les conventions fiscales reprennent les dispositions du modèle de l'OCDE et de l'ONU. Selon l'article 7 paragraphe 2 : « *Lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un*

¹ Direction générale des finances publiques, « *Bulletin officiel des finances publiques-impôts : Dispositions communes – Droit conventionnel – Modalités d'impositions au regard du droit conventionnel – Bénéfices des entreprises* », DGFIP, 12/09/2012, p. 5. <http://bofip.impots.gouv.fr>.

² V. OCDE (2018), « *Commentaires sur l'article 7* », dans *model Tax Convention Condensed Version 2017*, édition OCDE, Paris. <http://doi.org/10.1787/8714275e-fr>.

³ LAMYLINE, « *L'imposition des bénéfices des entreprises au niveau international* », étude 468.

⁴ *Ibidem*.

établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable »¹.

Après avoir accordé l'imposition des bénéfices à l'Etat où est installé l'établissement stable, l'Etat généralement de source bénéfices, il est bien de savoir la signification du terme « bénéfices d'entreprise » par les deux modèles de convention fiscale de l'OCDE et de l'ONU (Sous-section 1), afin de rattacher certains revenus à l'activité de l'établissement stable (Sous-section 2).

SOUS-SECTION 1 : LA DETERMINATION DE TERME « BENEFICES D'ENTREPRISE »

Lors de la rédaction des premiers modèles de conventions, les bénéfices d'entreprise de l'établissement stable s'entendaient des bénéfices industriels et commerciaux². L'article 7 du Modèle de l'OCDE ne fait référence qu'aux « *bénéfices d'entreprises* », sans distinction de la nature des revenus. Le concept de l'établissement stable a été essentiellement lié à l'existence de bénéfices industriels et commerciaux³, comme l'atteste les travaux de l'OECE⁴.

Toutefois, la notion de bénéfices d'entreprise a été étendue aux bénéfices tirés d'une activité libérale (§1). Ainsi les commentaires publiés en juillet 2008 et 2010 ont pris en compte l'extension du modèle de l'ONU sur les prestations de services (§2). Mais avant, il convient de savoir s'il existe une prise de position commune des États ou des modèles conventions sur la détermination des bénéfices ?

¹ Art. 7, par. 2 du modèle de convention OCDE, version 2010-OCDE. V. aussi art. 7, du modèle de l'ONU, version 2011.

² On parle ici sur la détermination de bénéfices d'entreprise dans le modèle de convention intérieur à 2010. Toutefois, les modèles proposés à l'issue des conférences de Londres et de Mexico incluaient les activités agricoles. Voir, Mexico 1943, Londres 1946, art. 4.

³ RIU Isabelle, « *Sociétés et établissements stables en droit fiscal international et de l'union Européenne* », édition L'Harmattan, 2012, p. 85

⁴ OECE, Rapport du groupe de travail n°1 sur la notion d'établissement stable, WP/1 (56)1 du 17 septembre 1956, « *on admet généralement en matière d'imposition internationale, que les bénéfices industriels ou commerciaux d'une entreprise située dans un des États contractants ne peuvent être assujettis à l'impôt dans l'autre État contractant que si l'entreprise en question exerce une activité sur le territoire de ce dernier par l'entremise d'un établissement stable lui-même situé sur ce territoire; ce principe figure au demeurant dans toutes les conventions actuelles tendant à éviter les doubles impositions. Si l'entreprise fait du commerce ou des affaires sur le territoire de l'autre État contractant, les bénéfices qu'elle réalise ainsi peuvent être passibles d'un impôt dans cet autre État, mais dans la mesure seulement où ils sont imputables à l'établissement stable* ».

On remarque, que les conventions modèles de l'OCDE et l'ONU ne définissent pas la notion de « bénéfices d'une entreprise », d'une façon détaillée. Même si, le modèle de l'OCDE emploie le terme de « bénéfices d'entreprise », mais il n'en donne pas de définition précise¹. Le modèle de l'OCDE indique seulement que lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenus traités séparément dans d'autres articles de la convention, ce sont les dispositions de ces articles qui s'appliquent². Notent que dans le deuxième cas, il s'agit d'une rareté car les modèles de conventions ne prévoient pas généralement de définition.

En revanche, le modèle de convention de l'ONU et à la différence du modèle de l'OCDE dans sa version en anglais offre une liste de ce qui est considéré comme des bénéfices d'entreprise dans son article 7 paragraphe 7 :

« For the purposes of the convention, the term « business profits » means income from any trade or business, including income derived by an enterprise from the performance of personal services, and from rental of tangibles personal property ».

Le même texte traduit en français donne : *« Le terme « revenu d'activité » signifie les revenus de tout commerce ou activité d'affaires, incluant les revenus provenant de prestations de services et de la location de biens corporels propres »*³.

Après la mise à jour de 2010, la formulation des commentaires dans le modèle de l'OCDE est apparue différemment. Le paragraphe 1 de l'article 7 à remplacer le terme « bénéfices industriels et commerciaux » par le terme « bénéfices d'entreprise »⁴. En revanche, l'emploi du terme « bénéfice industriels et commerciaux » reste présent dans certains commentaires sous l'article⁵. Il en est de même dans la mise à jour de juillet 2010.

¹« Bien qu'on n'ait pas jugé nécessaire de définir le terme « bénéfices » dans la convention, il doit néanmoins être entendu que ce terme, lorsqu'employé dans le présent article ainsi que dans d'autres articles de la Convention, a un sens large et comprend tous les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise ». V. com. 71. Par. 4 sur l'art. 7, version en ligne, OCDE (2018). Op., cit.

² Art 7, par. 7 du modèle de l'OCDE avant la révision de juillet 2010 ; Aujourd'hui art. 7 par. 4. Son 74ème commentaires confirme que « La question pourrait cependant se poser en ce qui concerne d'autres catégories de revenus et il a donc été décidé d'inclure une règle d'interprétation selon laquelle les articles applicables à des catégories spécifiques de revenus ont priorité sur l'article 7 ».

³ONU, par. ...V. aussi, RIU Isabelle, « Sociétés et établissements stables en droit fiscal international et de l'union Européenne », édition L'Harmattan, 2012, p. 85.

⁴ V. Commentaires sur l'art. 7, remarque préliminaires §1, de la Mise à jour de 2010 du modèle de l'OCDE, juillet 2010.

⁵ Le §9 des commentaires sous le premier (1) paragraphe de l'article 7 indique que : « Ce paragraphe traite de deux questions, selon lequel une entreprise d'un Etat ne doit pas être imposée dans l'autre Etat, à moins qu'elle

Selon RIU Isabelle le modèle de convention de l'OCDE exige de conserver aux « bénéfiques industriels et commerciaux » leur caractère de seuls revenus imposables des établissements stables, et que l'expression « *bénéfices d'entreprise* » soit plus appropriée au rattachement des bénéfiques à l'établissement stable. Reste à savoir s'il en ait de même en présence et en absence d'une définition conventionnelle bilatérale ?

- **En l'absence d'une définition claire et sans ambiguïtés :**

Lorsqu'elle n'est pas précisée, la « notion de bénéfiques » recouvre en principe tous les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise. Eu égard à la convention la notion de « bénéfiques » peut être interprétée au sens large. Dans ce cas, l'État d'implantation de l'établissement pourrait prétendre appliquer la définition de son droit interne, et pourrait ne pas être en contradiction avec la convention.

Par exemple, les conventions fiscales conclues par l'Algérie font référence dans la généralité non pas à la notion de « *bénéfices des entreprises* », mais à celle de « *bénéfices industriels et commerciaux* ». Donc comme on a précisé auparavant il convient normalement de faire référence au droit interne des État pour apprécier ce que recouvre cette notion.

Encore plus loin, en l'absence de définition claire, certaines conventions fiscales détaillent plus précisément la notion de bénéfiques, visant par exemple, les « *revenus des entreprises industrielles, minières, commerciales ou financières* » (convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 modifiée et diverses conventions signées avec les pays d'Afrique)¹.

- En présence d'une définition conventionnelle :

C'est le cas où la notion des bénéfiques est définie ou précisée par les conventions fiscales. Tel était le cas par exemple de l'ancienne convention Franco-américaine du 28 juillet 1967 qui détaillait la notion de « *bénéfices industriels et commerciaux* », qui signifie (l'activité industrielle, commerciale, agricole, minière, pêche, exploitation de navires ou aéronefs, fourniture de services personnels, location de biens mobiliers, activité d'assurance, redevances afférentes aux activités cinématographiques, etc.)².

n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans cet autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Il semble inutile de souligner ici les avantages de ce principe ».

¹GOUTIER B., ouvrage précité, p. 300.

²*Ibid*, p. 299.

Il est à rappeler que, les bénéfices à imputer à l'établissement stable comprennent non seulement les bénéfices tirés d'une activité libérale, mais aussi de certaines prestations de services.

§1. LES BÉNÉFICES TIRES UNE ACTIVITÉ LIBÉRALE

La notion de bénéfices à attribuer à l'établissement stable a intégré depuis l'année 2000 les revenus des professions libérales, du fait de la suppression de l'article 14 du modèle de convention de l'OCDE, mais il n'en est pas de même pour le modèle de l'ONU qui a conservé l'article.

Les commentaires sous l'article 7 précisent désormais : « *Avant 2000, le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant faisait l'objet d'un article séparé, à savoir l'article 14. Les dispositions de cet article étaient semblables à celles qui s'appliquaient aux bénéfices des entreprises, mais on y retrouvait le concept de base fixe plutôt que l'établissement stable, puisqu'il avait originellement été considéré que ce dernier concept ne devrait s'appliquer que dans le cadre des activités industrielles et commerciales. (...). La suppression de l'article 14 a eu pour conséquence que le revenu tiré d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant constituent désormais des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7, ce qui a été confirmé par l'ajout d'une définition des termes activités et affaires selon laquelle ces termes comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant* »¹.

Donc, on remarque que la raison pour laquelle le modèle de l'OCDE a exclu « *la base fixe* » liée aux professions non commerciales, est de considérer que ce concept identique à celui « *d'établissement stable* ». Lors de la révision du modèle de convention en avril 2000, l'OCDE a supprimé des articles 10.4, 11.4 et 12.4 et par voie de conséquence l'article 14 traitant des professions indépendantes sur le concept de « *base fixe* » a été supprimé².

Cette décision traduite, selon les commentaires du modèle de l'OCDE le fait qu'il n'existait pas de différence souhaitable entre les deux concepts. L'article 14 du modèle OCDE « *professions indépendantes* » a ainsi été supprimé, de sorte que les revenus des professions libérales ou autres activités indépendantes sont traités à l'article 7 du modèle de l'OCDE en

¹ V. Commentaires sur l'article 7, §2.1.

² B. GOUTHIERE, Op. cit, p. 331 et 332.

tant que bénéfices d'entreprise, d'ailleurs l'article 3(h)¹ du même modèle précise que les termes « activité » et « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales et autres activités de caractère indépendant².

De plus, l'assimilation des revenus des professions libérales aux bénéfices d'entreprise d'établissement stable selon RIU Isabel, présente l'intérêt d'avoir une approche des bénéfices attribuables qui se rapproche de celle prévalant pour les entités juridiquement distinctes³. De ce fait, il pourrait être considéré que tous les revenus d'activité réalisés sous condition de l'existence d'un établissement stable sont imposables par l'État de situ de cet établissement stable⁴.

En revanche, on constate que le modèle de l'ONU a conservé les deux concepts : « *l'établissement stable* » et la « *base fixe* ». En gardant l'article 14 relatif aux professions indépendantes, une « *base fixe* » Constitue tout locale aménagé pour l'exercice d'une profession, par exemple : le cabinet de consultation d'un médecin, ou le bureau d'un architecte ou d'un Avocat⁵. Concernant le modèle de l'ONU, les revenus tirés soient par des activités industrielles et commerciales ou bien des professions non commerciales se sont tous rattachables à l'établissement stable⁶.

La raison par laquelle le modèle ONU n'a pas retenu la suppression recommandée par le modèle OCDE de la notion « *base fixe* » (article 14 modèle ONU), est en effet, que le comité d'expert chargé de la révision du modèle a estimé que cette suppression pouvait réduire de façon inappropriée les droits d'imposer de l'État de la source⁷.

Cependant, à l'échelle internationale les commentaires de l'OCDE vont aussi dans un sens d'élargissement des revenus d'activités attribuables aux établissements stables. A cet égard, on trouve l'introduction des commentaires concernant les prestations de services en 2008 qui feront l'objet de clarification dans le paragraphe (§2).

¹V. Art. 3, h), « Les terme « activité » par rapport à un entreprise, et « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ainsi que l'exercice d'autres activités de caractère indépendante », OCDE, 2017.

² V. art. 7, par. 1 du modèle de l'ONU, *Ibid*, p. 380.

³RIU Isabelle, ouvrage précité, p. 86.

⁴*Ibidem*,

⁵ Voir commentaires sur l'art. 14, 10.4 du chapitre V du modèle de l'ONU, version 2011.

⁶ Art. 14§10.4, du modèle de l'ONU, « Quoique les articles 14 et 7 soient fondés sur les mêmes principes, on a estimé que la notion d'établissement stable devrait être réservée aux activités commerciales et industrielles ».

⁷ V. commentaires 15.2 sur l'art. 5, du chapitre II du modèle de l'ONU, version 2011.

§2. LA PRISE EN COMPTE DES PRESTATIONS DE SERVICES

Selon l'article 5 du modèle-OCDE, les prestations de services exécutées par une entreprise dans un État autre que l'État de résidence ne sont pas imposables dans cet autre État, à moins que les services n'aient été rendus par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires le qualifiant d'établissement stable¹.

Autrement dit, en principe, si une société étrangère se borne à fournir des services dans un autre État sans y disposer de locaux, elle n'a pas d'établissement stable dans cet État : les bénéfices générés par cette activité ne sont donc pas imposables dans l'État de prestation des services².

Certains États critiquent ce principe au motif qu'il ne tient pas compte du fait que des services consistants peuvent être rendus sans qu'une installation fixe d'affaires ne soit nécessaire et générer d'importants bénéfices qui devraient être imposés dans l'État de source. Dans ce cas, une entreprise pourrait bénéficier du marché de l'État de source et participer à la vie économique de cet État, sans verser une part équitable d'impôt local. Pour ces États, une imposition dans l'État de source se justifie, non pas sur la base d'une installation fixe d'affaires, mais sur une présence plongée dans l'État de source³.

À l'opposé, les États de résidence justifient leur droit exclusif d'imposition, en argumentant qu'une imposition des services rendus dans l'État de source des revenus imposerait des contraintes administratives onéreuses aux entreprises et aux autorités fiscales⁴. Donc, il faut déposer une déclaration fiscale, et une comptabilité lorsque la présence de personnel dans l'État de source est plus longue que prévu.

Toutefois, le modèle de convention de l'OCDE, n'en va pas de même avec le modèle de convention de l'ONU⁵, car celui-ci prévoit que, l'expression « établissement stable », englobe également : « *La fourniture de services, y compris les services de consultations, par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autres personnels engagés par*

¹ V. Art. 5 et ses commentaires, version 2004 avant la mise à jour de 2008.

² LIGNEREUX Bastien, « *Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés* », rapport particulier n°4, 2016. p. 39. <http://rapport-particulier-4-principe-territorialite.pffc.comptes.fr>

³ Voir R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, ouvrage précité, p. 220.

⁴ *Ibidem*.

⁵ Certaines conventions fiscales, suivant le modèle de convention établi par l'ONU, retiennent une définition plus large de l'établissement stable que celle prévue par le modèle OCDE en incluant, même en l'absence d'installation fixe ou de représentants, la fourniture de services.

l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant un total de plus de 183 jours dans la limites d'une période quel conque de douze mois commençant ou se terminant au cours de l'année fiscale considérée»¹.

Cette stipulation traduit l'objectif des pays en développement, qui ont inspiré par ce modèle, de conserver le pouvoir d'imposer les sommes rémunérant de telles prestations de services rendus par des sociétés occidentales dans leur pays durant une période prolongée².

Cette situation a mené pour la première fois le Comité des affaires fiscales à proposer, en date de 17 juillet 2008, une mise à jour du commentaire sur un sujet qui ne faisait pas clairement l'unanimité entre les différents membres³. Il s'agit donc d'un compromis accepté au risque que l'OCDE, se retrouve déviée de sa mission de clarification et d'unification, par la recherche d'un consensus entre les différents État membres⁴.

Cette révision autorise les États à adapter leurs conventions bilatérales pour s'entendre sur l'imposition des services dans l'État de source comme si ces prestations ou services étaient rendus par l'intermédiaire d'un établissement stable.

En effet, même s'il n'existerait pas de définition explicite selon la définition générale de l'article 5, paragraphe 5 du modèle de l'OCDE concernant les prestations de services, une fiction d'établissement stable est créée, permettant l'imposition de services comme s'ils étaient imputables à ce quasi-établissement stable. Cette fiction présente quelques analogies avec celle de l'établissement stable de l'agent dépendant, qui n'exige pas une installation fixe d'affaires. Il s'agirait donc d'une deuxième exception à l'exigence générale de l'existence d'une installation fixe d'affaires stipulée à l'article 5, paragraphe 1 de MC-OCDE.

Le commentaire du modèle de l'OCDE propose l'exemple suivant de clause conventionnelle que les État sont libres d'introduire à l'article 5 de leurs conventions bilatérales⁵ :

¹ Article (5-3b), du modèle de l'ONU dans sa version de 15 mars 2012. V. aussi, B. GOUTHIERE, p. 365.

² LIGNEREUX Bastien, ouvrage précité, p. 39.

³ Commentaires 42.11 à 42.48, art. 5, du modèle de l'OCDE,

⁴ *Ibidem*.

⁵ Commentaires n°42.23, art. 5, du modèle de l'OCDE.

« Nonobstant les dispositions des paragraphes 1,2 et 3, si une entreprise d'une État contractant exécute des prestations de services dans l'autre État contractant :

a) Par l'intermédiaire d'une personne physique qui est présente dans cet autre État pendant une période ou des périodes excédant ou total de 183 jours durant toute période de douze mois et si plus de 50 pour cent des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise au cours de cette ou ces périodes proviennent des prestations de services exécutées dans cet autre État par l'intermédiaire de cette personne, ou

b) Pendant une période ou des périodes excédant ou total 183 jours durant toute période de douze mois, et ces prestations de services sont exécutées pour un même projet ou pour des projets connexes par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques qui sont présentes exécutent ces prestations de services dans cet autre État :

Les activités exercées dans cet autre État dans le cadre de l'exécution de ces prestations de services sont réputées être exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable de l'entreprise situé dans cet autre État, sauf si ces prestations des services sont mentionnées dans le paragraphe 4 et qui, si elles étaient exécutées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne feraient pas de cette installation un établissement stable au regard des dispositions de ce paragraphe. Aux fins de ce paragraphe, les prestations de services exécutées par une personne physique pour une entreprise ne sont considérées être exécutées par une autre entreprise par l'intermédiaire de cette personne physique à moins que cette autre entreprise ne supervise, dirige ou contrôle la manière dont ces prestations de services sont exécutées par cette personne physique »¹.

En décortiquant le texte, on remarque que le comité des affaires fiscales a défini deux situations selon cette clause, dans lesquelles l'État de source est autorisé à imposer les services. La première, est de savoir que les revenus provenant de services rendus par une entreprise non résidente dans un autre État sont réputés avoir été rendus par l'intermédiaire d'un établissement stable, dès que la présence d'employés ou d'autres personnes soumises à supervision ou contrôle de l'entreprise. La deuxième, est le fait de rendre des services par une entreprise étrangère pendant une période minimum de 183 jours durant une période de 12 mois².

¹ Commentaires n°42.23, art. 5, du modèle de l'OCDE.

² Voir l'article 5, paragraphe 42-44 du commentaire de l'OCDE de 2008.

Il est à noter que dans chaque cas, les services sont rendus à des tiers, car des services rendus à l'entreprise elle-même ne sont pas susceptibles de créer un établissement stable de services¹.

Dans le même contexte, citant le cas des chantiers une nouvelle disposition apparaît lors de la nouvelle notion de l'établissement stable de la mise à jour de 2008. Dans ce cas, la période minimum de 183 jours requise pour les services est plus courte que la période de 12 mois exigée pour qu'un chantier de construction devienne un établissement stable. Cela pourrait signifier que des services rendus en relation avec un chantier de construction qui ne remplit pas les conditions de durée minimum de 12 mois deviendraient théoriquement impossible selon cette nouvelle notion d'établissement stable. Sur ce point précis, il faut souhaiter que la durée des services liés à des projets de construction soit harmonisée avec celle applicable selon l'article 5, paragraphe 3 du modèle de l'OCDE².

Sur ce, deux alternatives sont visées lors de cette nouvelle disposition conventionnelle³ :

- **La première alternative :** Vise les cas où une entreprise d'un État contractant exécute des prestations de services, dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'une seule personne physique. Cette personne est présentée dans cet autre État pendant une ou plusieurs périodes excédant au total 183 jours. Autrement dit, durant une période de 12 mois et si plus de 50% des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation, actives exercées par l'entreprise au cours de cette période, proviennent des prestations de services exécutées dans cet autre État par l'intermédiaire de cette personne.

Dans cette première alternative, l'entreprise doit donc avoir réalisé (i) plus de 50% de ses recettes brutes dans l'État de source, (ii) par l'intermédiaire d'un seul employé travaillant sur un ou plusieurs projets qui peuvent être connexes ou non.

On notera que cette clause ne s'applique que spécialement aux petites entreprises, car il est peu probable qu'une entreprise importante puisse réaliser plus de 50% de ses recettes brutes dans un autre État que l'État de résidence.

¹ *Ibidem.*

² V. Art. 5, par. 3 du modèle de l'OCDE de 2010.

³ V. par. (lit. a) et (lit. b) de la disposition conventionnelle de l'article 5 du modèle de l'OCDE.

Tel que proposé, le texte de la première alternative exige que le critère de la durée minimum soit rempli par une seule et même personne. En conséquence, une entreprise déléguant deux employés pour travailler sur le même projet dans l'État de source pour une période de 100 jours chacun ne remplit pas les conditions de durée minimum permettant une imposition selon la première alternative, mais selon la deuxième alternative (lit. b), laquelle admet le cumul des périodes passées par différentes personnes¹.

Le calcul des 183 jours s'effectue par référence aux jours ouvrables travaillés pour un projet (analogie avec l'article 15 du modèle de l'OCDE). Les revenus provenant des activités de services, de même que les revenus bruts totaux auxquels ils doivent être comparés, correspondant aux revenus qui auraient dû être facturés pendant la période de 183 jours concernée, sans égard à la date de facturation effective de ces revenus².

En outre, dans cette **première alternative**, les services doivent représenter au moins 50% des recettes brutes imputables aux activités d'exploitations actives, ce qui n'inclut pas seulement les activités de services, mais les produits de toutes autres activités commerciales, à l'exclusion des revenus passifs, tels que les dividendes, les intérêts et les redevances. **La seconde alternative** : Couvre le cas où une entreprise d'un État contractant exécute des prestations de services dans l'autre État contractant pendant une ou des périodes excédant au total 183 jours durant une période de 12 mois³.

Contrairement à la première alternative, il est donc possible de cumuler les jours durant lesquels des prestations de services sont rendues pour autant qu'elles le soient en relation avec un seul et même projet ou des projets connexes⁴. Des services rendus à un seul et même client ne sont pas forcément en relation avec le même projet, ni même des projets connexes, s'ils découlent de mandats distincts⁵. Donc la notion de « connexité » vise des projets qui sont dans un rapport de cohérence commerciale.

Enfin, les conditions posées par les deux conventions modèles (OCDE et ONU) limitent le champ d'imposition des prestations de services et laissant en suspens plusieurs questions⁶. Selon RIU Isabelle, l'exigence d'interposition de personnes physiques, exécutant physiquement

¹ Voir (lit. a) et (lit. b) de la disposition conventionnelle de l'article 5 du modèle de l'OCDE.

² *Ibidem*.

³ *Ibidem*.

⁴ V. Commentaires 42-41 sur l'art. 5, du Modèle de l'OCDE.

⁵ *Ibidem*.

⁶ Isabelle RIU, ouvrage précité, p. 88.

une prestation dans l'État de *situ*, laisse à part les prestations ne nécessitant pas une telle intermédiation¹. Quant aux différents seuils prévus dans le cadre des alinéas a) et b), ils instaurent des conditions supplémentaires à celles existant pour les établissements stables originels, qui ne semblent pas nécessairement justifiées².

Ainsi, lorsque différentes prestations sont rendues à un même client, et en conséquence, non imposées par l'État de la *situ*³. Cette position de l'OCDE semble d'autant moins justifiée que l'établissement stable est généralement considéré comme celui par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce tout ou partie de son activité⁴.

Toutefois, l'élargissement de la notion d'établissement stable traduit une extension de la compétence d'imposition des États de *situ*, et tend en compte en termes de résultats toutes les activités d'entreprise. En outre, cette nouvelle définition accorde le rattachement d'autres revenus à celle de l'activité de l'établissement stable (Sous-section 2).

SOUS-SECTION 2 : LE RATTACHEMENT DES REVENUS A L'ACTIVITE DE L'ETABLISSEMENT STABLE

En principe l'imposition est établie dans l'État où est situé l'établissement, auquel se rattache le bénéfice. Si l'on se réfère au modèle de convention de l'OCDE (art. 7, § 2) repris dans la généralité des conventions bilatérales, il est imputé dans chaque État contractant, à l'établissement stable, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable⁵.

¹ La condition d'interposition des personnes physiques ne permet pas de résoudre les questions posées par l'imposition du commerce électronique.

² Isabelle RIU, ouvrage précité, p. 88.

³ V. Commentaires 42-40 sur l'art. 5, du modèle de l'OCDE, version 2008.

⁴ V. l'art. 5, §1. « ...Dès lors que l'établissement exerce une activité de l'entreprise, on voit mal ce qui justifie de disjoindre les différentes prestations... ». V. aussi, Isabelle RIU, ouvrage précité, p. 88.

⁵ « Le paragraphe 2 indique la règle de base à appliquer pour déterminer les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable. Selon ce paragraphe, ces bénéfices sont ceux que l'établissement aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'intermédiaire de l'établissement stable et d'autres parties de l'entreprise ». V. Com. 15, par. 2, art. 7, du modèle de l'OCDE. V. aussi, Le Lamy fiscal, « Entreprise possédant un établissement stable dans l'autre Etat », LAMYLINE, 02/2017.

Donc, sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable les bénéfices imputables à cet établissement, à l'exclusion des résultats provenant d'activités exercées directement par le siège dans le même État¹.

Certaines conventions disposent à cet égard, qu'en cas de vente de marchandises par l'intermédiaire d'un établissement stable ou en présence de contrats d'études, de fournitures, d'installation d'équipements industriels ou commerciaux, l'établissement stable n'est pas imposé, que sur les parts des bénéfices réalisés effectivement imputables à l'activité de l'établissement stable et non pas sur le montant total du contrat².

§ 1. LE PRINCIPE : LES REVENUS IMPOSABLES SONT CEUX IMPUTABLES A L'ACTIVITE DE L'ETABLISSEMENT STABLE

En principe, les revenus imposables de l'établissement stable doivent être exclusivement ceux qui sont imputables à son activité. Ce principe connaît parfois des exceptions, qui tendent à rattacher artificiellement à l'établissement stable d'autres revenus. Ces exceptions sont confirmées par les deux conventions modèles de l'OCDE et l'ONU mais avec quelques spécificités.

Les conventions fiscales reprennent habituellement la formulation de l'article 7 de l'OCDE qui indique que si l'entreprise exerce son activité dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable, ses bénéfices sont imposables dans cet État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable³. Cependant, le modèle de l'ONU s'écarte de la solution proposée par le modèle de l'OCDE jugée restrictive⁴, et opte pour une solution d'élargissement des possibilités d'imposition pour l'État de la source.

Selon le modèle ONU paragraphe 1 de l'article 7 :

« Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imputables dans l'autre État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables :

¹Les commentaires 17 du par. 2 sur l'art. 7, précise à cette situation que : « *Le paragraphe 2 ne recherche pas à répartir les bénéfices globaux de l'ensemble l'entreprise entre l'établissement stable et d'autres parties de l'entreprise mais prévoit au contraire que les bénéfices attribuables à un établissement stables doivent être déterminé comme s'il s'agissait d'une entreprise distincte* », Modèle de l'OCDE, version en ligne, 2019.

² *Ibidem*.

³ L'art. 7 de la convention modèle de l'OCDE dans sa version antérieure à la version 2008.

⁴La règle de la force d'attraction soutenue par le modèle de l'ONU, est développée par nous même dans la deuxième approche dite (Titre II, La méthode de la force d'attraction de l'établissement stable).

- a) *Au dit établissement stable ; ou*
- b) *Aux ventes, dans cet État, de marchandises de même nature que celles qui sont vendues par l'établissement stable, ou de nature analogue ; ou*
- c) *A d'autres activités industrielles ou commerciales exercées par l'établissement stable, ou de nature analogue »¹.*

Nous faisons remarquer, que ce principe conventionnel désigne que le droit d'imposer ne s'étend pas aux bénéfices que l'entreprise peut tirer de l'État où se trouve l'établissement stable, mais bien que par l'intermédiaire de son établissement stable². Autrement dit, l'établissement stable est traité comme une entreprise indépendante et ses revenus sont imposables par l'État du lieu de son implantation et non par l'État du lieu d'implantation de son siège social.

De plus, le même principe signifie que ce sont tous les bénéfices imputables à l'établissement stable qui doivent être imposés ; même ceux qui sont effectués par l'entreprise et non par son établissement stable³. En fait la théorie de « *force d'attraction* » de l'établissement stable a été élaborée en réaction à certaines formes d'évasion fiscale qui pourraient être facilitées par l'application stricte des principes de l'OCDE⁴. Certains pays craignent qu'une entreprise puisse installer un établissement stable qui ne ferait pas de bénéfices, mais qui contrôlerait l'activité de l'entreprise exercée par l'intermédiaire d'agent indépendant (donc non constitutif établissement stable), à cette fin l'imposition échappe de l'Etat de la source de bénéfices⁵.

Donc, il y a lieu d'ajouter aux revenus d'exploitations proprement dits les revenus tirés des éléments d'actifs qui figurent au bilan de l'établissement stable, on parle notamment des revenus immobiliers, dividendes, intérêt ou redevances⁶.

¹ L'art. 7, par. 1 du modèle de l'ONU.

² B. GOUTIERE, ouvrage précité, p. 306.

³ L'approche de la « *force d'attraction* » issue de l'art. 7 du modèle de l'ONU-2011, Com. 52 : « *Dans certains cas, il est d'usage de calculer les bénéfices à imputer à un établissement stable non pas sur la base de la comptabilité séparée ou en faisant une estimation des bénéfices conformément au principe de l'entreprise distincte, mais simplement en répartissant les bénéfices totaux de l'entreprise selon diverses formules. Une telle méthode diffère de celle qui sont envisagées au paragraphe 2, car il s'agit non pas d'une attribution de bénéfices selon le principe de l'entreprise distincte, mais d'une répartition des bénéfices totaux* ».

⁴ B. GOUTIERE, op, cit, p. 827.

⁵ *Ibidem*.

⁶ V. Com. 53, art. 7 du modèle de l'ONU-2011.

§2. L'EXCEPTION : L'ASSUJETTISSEMENT DES REVENUS D'ACTIFS QUI GÉNÈRENT DES BÉNÉFICES

L'interprétation du terme « bénéfiques » des revenus d'actifs, crée toutefois un doute quant à l'application de la convention. Si les bénéfices d'une entreprise incluent des catégories de revenus qui sont traités séparément dans d'autres articles de la convention, comme par exemple les dividendes, on peut se demander si l'imposition de ces bénéfices est régie par les dispositions de l'article concernant les dividendes, ou par les dispositions de l'article 7 ?

Il a été déjà mentionné aux paragraphes 4 des articles 10 et 11, du paragraphe 3 de l'article 12, et du paragraphe 2 de l'article 21¹. Ces paragraphes font référence à des participations des créances (art.10), droits ou biens (art.12 et 21) qui « se rattache effectivement » à l'établissement stable. Le paragraphe 2 des articles 13 et 21 traitent, quant à eux, de biens mobiliers « qui font partie de l'actif » de l'établissement stable².

A cet égard, on remarque que les changements apportés à l'article 7 en 2010 n'ont pas entraîné des modifications à ces dispositions, mais les conclusions du rapport de 2010 concernant l'attribution de la propriété « économique » des actifs utilisés par l'établissement stable ont permis de préciser la signification des expressions « se rattachent effectivement » et « font partie de l'actif »³.

De même, avant l'adoption du rapport de 2010, le commentaire du modèle de l'OCDE était silencieux sur la question du rattachement de biens ou de droits à un établissement stable pour les fins de ces dispositions⁴. Toutefois, les commentaires portant contre les abus potentiels de transferts de biens et de droits à un établissement stable, soulignant que des transferts abusifs pouvaient tomber sous le champ d'application de règles anti-abus et que les biens ou droits devraient être réellement rattachés aux activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable, afin de pouvoir être considéré comme se rattache effectivement à celui-ci⁵.

En revanche, à l'occasion de l'adoption du rapport de 2010, l'OCDE a ajouté les expressions suivantes au commentaire de l'article 7 portant sur ces différentes dispositions :

¹V. Com, 61, art. 7, par. 7, sur l'article 7 du modèle OCDE, la mise à jour de 2008.

²*Ibid*, p. 295.

³*Ibidem*.

⁴ Commentaires, n°32, art.10, n°25, art.11, n°21, art.12, n°6, art.21, modèle OCDE, version 2008.

⁵*Ibidem*.

- *Le simple enregistrement de droits ou de biens dans les documents comptables de l'établissement stable est suffisant pour conclure que ces actifs ou droits se rattachent effectivement à l'établissement stable (cette précision étant la conséquence logique du rôle réduit que joue la comptabilité de l'établissement stable dans l'approche autorisée de l'OCDE) ;*
- *Des actifs ou droits sont considérés comme se rattachant effectivement à un établissement stable et faisant donc partie de l'actif de celui-ci si leur propriété « économique » est attribuée à l'établissement stable, aux fins du par.2 art.7, selon les principes du rapport de 2010 ;*
- *Pour un établissement stable, la propriété « économique » entraîne les mêmes conséquences que la propriété réelle, soit le droit aux revenus du droit ou bien et le risque de gains ou pertes liés à l'argumentation ou de la diminution de la valeur de celui-ci »¹.*

Sur ce point, on comprend bien que la convention modèle de l'ONU et l'OCDE partage pratiquement les mêmes exceptions. Étant donné que les revenus dont une entreprise tire des bénéfices, des dividendes, des intérêts ou des redevances qu'elle réalise par l'intermédiaire d'un établissement stable sont rattachables à cet établissement stable.

-Les dividendes : Le modèle de l'OCDE a mentionné dans son article 10.4 que : « *Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'applique pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un État contractant, exerçant dans l'autre État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui est situé, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ce cas les dispositions de l'article 7 sont applicables* »². Quant au modèle ONU, on remarque qu'il adopte la même solution dans son article 10.4, le critère de « *l'établissement stable* », mais tout en ajoutant un deuxième critère celui de « *la base fixe* » en ce qui concerne les professions indépendantes³.

¹ V. Commentaire, n°50, art.7, modèle OCDE, version 2010.

² Art. 10.4, du modèle de la convention de l'OCDE.

³ Art. 10.4, du modèle de convention de l'ONU : « *Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y situées, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables* ».

-Les intérêts : Le modèle de l'OCDE vise une seule exception lors du rattachement des intérêts à l'établissement stable, c'est celle de rattacher les dits intérêts à l'État de source. Quant au modèle OUN, les dispositions de rattachement à l'État de la source des intérêts se fait quand le fait générateur des intérêts se rattache effectivement :

- à l'établissement stable ou à la base fixe pour les professions indépendantes ;
- aux activités industrielles ou commerciales quand elles sont exercées dans cet autre État et qu'elles sont de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement stable, ou de nature analogue telles que prévues au c) de l'article 7 »¹.

- Les redevances : Selon l'article 12 §3 du modèle de l'OCDE : « *Le terme « redevances » employé dans le présent article, désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage, ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique*².

En principe, selon l'article, les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant ; ne sont imposables que dans cet autre État³. C'est-à-dire, que les redevances et contrairement aux dividendes et intérêts, selon le modèle de l'OCDE accorde l'exclusivité d'imposer à l'Etat de résidence : « *Les redevances provenant d'un Etat contractant st dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposable que dans cet autre Etat* »⁴.

En revanche, Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où

¹ Art. 11. Par. 4, du modèle de convention de l'ONU : « *Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les intérêts soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendant au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement : a) à l'établissement stable ou à la base fixe en question ; ou b) aux activités industrielles ou commerciales visées à l'alinéa c du paragraphe 1 de l'article 7. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables* ».

² Art. 12§3 du modèle de convention de l'OCDE, 2017.

³ Voir art. 12 §1 du modèle de la convention OCDE.

⁴ *Ibidem*.

proviennent les redevances une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé ; et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables. Il a été noté que les mêmes solutions sont adaptées par le modèle de convention de l'ONU en ce qui concerne les redevances¹.

- Les revenus d'immeubles : Le § 4 de l'article 6 du modèle précise que cet article s'applique aux revenus provenant des biens immobiliers des entreprises ; et que les biens immobiliers sont définis de manière large². Dans tous les cas, lorsque les revenus immobiliers sont réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable qui exerce une activité productive de revenus autres que ceux qui proviennent des biens immobiliers. Les revenus immobiliers sont compris dans les résultats de cet établissement stable : ils ne sont donc pas imposés de manière séparée³.

D'ailleurs le Conseil d'État française, dans un arrêt du 5 avril 2013, a jugé que les revenus immobiliers français, perçus par une entreprise italienne par l'intermédiaire de l'établissement stable qu'elle possède en France, sont compris dans les résultats de cet établissement stable et imposés selon la législation interne applicable aux entreprises résidentes se trouvant dans la même situation. Cette solution résulte des stipulations combinées des articles 6 et 7 de la convention franco-italienne du 5 octobre 1989 (CE, 5 avr. 2013, n° 349741, 349742 et 349743, Société Mercurio SPA)⁴.

- Les plus-values : En principe les plus-values autres qu'immobilières réalisées par une société à l'étranger sont imposables dans l'État de résidence. L'article 13 du modèle OCDE, consacré aux « gains en capital », prévoit que les plus-values provenant de la cession de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise étrangère sont imposables dans l'État de l'établissement stable⁵. En revanche, en l'absence d'établissement

¹ Art. 12.4 du Modèle de convention de l'ONU : « *Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y situées, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables* ».

² Selon le §3 de l'art. 6 peu importe leur mode d'exploitation (location nue, meublée, affermage, etc.).

Le §2 précise que cette notion a, sous réserve des précisions fournies par la convention, le sens que lui attribue le droit de l'État de situation des biens.

³ LIGNERIEUX Bastien, ouvrage précité, p. 43.

⁴ Le Lamy fiscal, « *Entreprise possédant un établissement stable dans l'autre Etat* », LAMYLINE, 02/2017.

⁵ Voir art. 13 §2 de la convention modèle de l'OCDE.

stable, les plus-values ne sont imposables que dans l'État de résidence de l'entreprise étrangère¹.

- **D'autres revenus** : Lorsqu'un revenu n'est pas mentionné dans la convention fiscale, il suit la règle d'imposition des revenus « non dénommés » (article 21 du modèle OCDE) : ils ne sont donc imposables que dans l'État de la résidence du bénéficiaire du revenu².

Toutefois, lorsque le bien générateur du revenu en cause se rattache à un établissement stable détenu dans l'autre État³, ils sont imposables dans cet État, suivant le régime général des bénéfices (art.7 du modèle OCDE).

CONCLUSION DU CHAPITRE

On constate que, le principe de l'entreprise distincte et indépendante qui est incorporé dans le paragraphe 2 de l'article 7 version 2008, peut être interprété de plusieurs façons. C'est pourquoi dès sa première formulation en 1993, il a été annexé par des commentaires pour indiquer dans quelles circonstances il devrait être appliqué⁴.

De même, les modifications apportées au paragraphe 2 dans la version 2010 de la convention modèle de l'OCDE, comme on l'a déjà vu ne modifient en rien ce principe de base, mais visent plutôt à proposer une nouvelle interprétation plus stricte de celui-ci. Compte tenu de cette nouvelle version du paragraphe 2 proposée et examinée séparément.

CHAPITRE 2 : L'ANALYSE DE L'ENTREPRISE FONCTIONNELLEMENT DISTINCTE

La première étape de l'approche autorisée de l'OCDE est fondée sur la partie de l'article 7 paragraphe 2 qui indique que l'établissement stable doit être considéré comme une entreprise distincte et indépendante. De même, il ressort du *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, établie par l'OCDE une approche qui consiste à déterminer les bénéfices de l'établissement stable sur la base d'un principe intitulé « *Le principe de l'entité distincte et indépendante* », ce dernier privilégie une approche en deux parties :

¹ Voir art. 13 §5 de la convention modèle de l'OCDE.

² LIGNEREUX Bastien, ouvrage précité, p. 48.

³ Voir art. 12 §2 de la convention modèle de l'OCDE.

⁴ R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, ouvrage précité, p. 260.

La première : Identification des activités exercées à travers l'établissement stable par une *analyse factuelle et fonctionnelle*¹ qui identifie les activités économiques significatives, et les responsabilités engagées par l'établissement stable².

La seconde : La rémunération perçue lors des transactions réalisées entre les différentes branches de l'entreprise doit être déterminée en appliquant par analogie les principes énoncés dans le guide des prix de transfert de l'OCDE³.

Sur ce, on doit étudier d'abord l'approche de l'entité fonctionnellement distincte en deux étapes. La première étape concerne l'assimilation de l'établissement stable à une entreprise distincte et indépendante (section1). La seconde étape, on étudiera l'approche de l'entité liée, qui concernera bien la détermination des prix de transfert (section2).

En référence à l'article 7 du modèle de l'OCDE actuelle, une entreprise multinationale opérant dans un autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable est soumise à l'impôt dans cet autre État dans la mesure où les bénéfices sont attribuables à ce l'établissement stable.

À cette égard, l'article 7 paragraphe 2 du modèle OCDE dispose que les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable sont les profits qui auraient été réalisés si l'établissement stable avait été une entreprise séparée et distincte exerçant des activités similaires ou semblables⁴.

La fiction juridique ici consiste à traiter un établissement stable comme une entité juridiquement séparée en toute indépendance, est basée sur le principe de pleine concurrence. Ce principe est soutenu par l'article 9 du Modèle de l'OCDE concernant l'attribution des profits à un établissement stable⁵.

¹ Analyse fonctionnelle : analyse visant à identifier les activités économiques significatives et les responsabilités exercées, les actifs utilisés ou apportés et les risques assumés par les parties aux transactions. « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », Glossaire, p. 21.

² V. C. 9, B-2. Principes fondamentaux de l'approche autorisée de l'OCDE, « *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », p. 14.

³ *Ibidem*.

⁴ *Ibidem*, V. aussi, HOOR Olivier R., « *Établissement stable : concept et traitement fiscal selon le droit fiscal interne et les conventions fiscales en vigueur* », éditions LEGITECH, 2015, p. 83.

⁵ Cette approche consiste à attribuer à un établissement stable les bénéfices qui auraient été réalisés en conditions de pleine concurrence si celui-ci avait été une entité légalement distincte et séparée ayant des fonctions similaires sous des conditions similaires. (Voir la version 2010 du modèle de l'OCDE).

Considérant que l'article 9 du Modèle de l'OCDE couvre les transactions entre des entreprises associées juridiquement distinctes, un établissement stable doit être considéré en tant qu'entreprise distincte bien qu'il n'ait pas la qualité de personne indépendante¹. Donc, afin de répartir les profits selon les modalités exposées à l'article 7, un établissement stable doit être traité d'un point vu fiscal de manière identique à une filiale².

De même, l'approche autorisée de l'OCDE ne prescrit pas les caractéristiques spécifiques ou le mécanisme que doit avoir la législation interne, mais fixe seulement une limite au montant des bénéfices attribuables qui peuvent être imposés dans le pays d'accueil de l'établissement stable³.

Selon cette approche de « *L'entité fonctionnellement distincte* » de l'article 7, son paragraphe 2 propose une analyse en deux étapes. Dans le cadre de la Première partie, il faut procéder à une analyse fonctionnelle et factuelle dont il faut identifier les activités et les responsabilités importantes sur le plan économique qui sont exercées par l'établissement stable. Cette analyse doit dans la mesure pertinente examiner les activités et responsabilités exercées par l'entreprise dans son ensemble avec l'établissement stable ; plus particulièrement par les parties de celle-ci avec lesquelles traite l'établissement stable.

Dans le cadre de la deuxième partie, la rémunération des opérations que concluent entre elles les entreprises théoriques distinctes ainsi délimitées est fixée en appliquant par analogie les outils qui relèvent de l'article 9 en matière de prix de transfert (suivant la présentation qui

¹ En terme juridique, il ne peut en principe exister de contrats liant un établissement stable aux autres parties de l'entreprise, il ne peut y avoir une séparation de bien entre l'établissement stable et son siège, de paiements réalisés entre l'établissement stable et son siège (les font appartenant légalement à la même personne) et aucun profit ne peut être réalisé sur des transactions opérées en les deux. Par conséquent, supposer que l'établissement stable est une entreprise séparée et une « *fiction* » fiscal. Comme tel, les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert ne peuvent être appliqués directement mais « *par analogie* ». Voir l'art. 7 par. 21 des commentaires du modèle de convention de l'OCDE ; Voir aussi, Philip BAKER/ Richard S. COLLIER, « *The attribution of profits to permanent establishment – général report* », Cahiers de Droit fiscal international, Vol. 91b, 2006, p. 26 ; en substance, les bénéfices attribuables à un établissement stable devraient être déterminés selon la fiction d'un établissement stable en tant qu'entité séparée, indépendante du reste de l'entreprise dont il fait partie ou tout autre personne.

² Le fait qu'un établissement stable constitue l'hypothétiquement une entité séparée (autre qu'une entreprise au sens de l'article 9 MC-OCDE) implique une application analogue de recommandations de l'OCDE sur les prix de transfert.

³ C. 9, B-2, « *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », p. 14.

en est fait dans les principes pour les entreprises distinctes)¹, par référence aux fonctions exercées, actifs utilisés, et les risques assumés par les entreprises théoriques ainsi délimitées².

Il est à noter que l'exécution des deux étapes permettra de calculer les bénéfices que l'établissement stable tire de toutes ses activités, y compris les transactions qu'il conclut avec d'autres entreprises non associées et les opérations internes qu'il effectue avec d'autres parties de l'entreprise. Ce cas de figure sera abordé dans la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE.

SECTION 1 : LA PREMIERE ETAPE : ASSIMILATION D'ETABLISSEMENT STABLE A UNE ENTREPRISE DISTINCTE ET INDEPENDANTE

La première étape de l'approche autorisée de l'OCDE est fondée sur la partie de l'article 7, paragraphe 2 qui indique que l'établissement stable doit être comme une entreprise distincte et indépendante, « *exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'entreprise de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise* »³. L'approche suivie par les principes, qui consiste à lier la réalisation d'un bénéfice à l'exécution de « fonction », est applicable dans le contexte d'un établissement stable si l'on assimile « fonctions » à « activités »⁴.

En résumé, la première étape de l'approche autorisée de l'OCDE consistera à soumettre l'établissement stable à une ***analyse fonctionnelle et factuelle*** (suivant les principes qui sont au cœur de l'article 7 du modèle de convention de l'OCDE), les transactions de l'entreprise théoriquement distincte seront comparées aux transactions d'entreprises indépendantes exerçant des fonctions identiques ou analogues, utilisant des actifs identiques ou analogues, assumant des risques identiques ou analogues et possédant des caractéristiques économiquement pertinentes identiques ou analogues⁵ (Sous-section 1). A la deuxième étape une analyse spécifique, des cas particuliers des établissements stables financiers ; On cite notamment le cas des banques et des assurances, ainsi que le cas des entreprises mondialisées des assurances (Sous-section 2).

¹L'article 9 de la convention modèle de l'OCDE sur les prix de transfert.

²HOOR Olivier R., ouvrage précité, p. 97.

³ L'article 7, paragraphe D-2-57, « *Rapport de 2010L'attribution de bénéfices à un établissement stable* », p. 26, OCDE, 2010.

⁴*ibidem*.

⁵*Ibid*, par. 59, art. 7.

SOUS-SECTION 1 : L'APPLICATION DE L'ANALYSE FACTUELLE ET FONCTIONNELLE

L'analyse factuelle et fonctionnelle effectuée dans le cadre de l'approche autorisée de l'OCDE joue un rôle dans la question de considérer l'établissement stable comme entité juridiquement distincte. A vrai dire l'établissement stable n'est pas effectivement juridiquement distinct du reste de l'entreprise dont il fait partie, mais il est plutôt associé à d'autres entreprises appartenant au même groupe multinational¹. Cette différence factuelle et juridique soulève dans le cadre d'un établissement stable des questions qui sont étrangères aux situations des entreprises associées.

En revanche, dans le cas d'entreprise distincte et indépendante, la question ne se pose pas de savoir quelle entreprise détient le capital, car la détermination de l'entreprise qui est propriétaire des actifs et qui assume les risques se fait en fonction de contrats juridiquement contraignants ou par d'autres ententes juridiques identifiables. Donc, dans le cas de l'établissement stable la position juridique est inutile selon l'OCDE².

Comme il est impossible d'avoir recours à une analyse juridique en tant que mécanisme, il faut trouver une autre solution. Après mûre réflexion, l'OCDE a décidé qu'il convient de procéder à une analyse fonctionnelle. Cette analyse, étayant l'application du principe de pleine concurrence établie à l'article 9, ainsi que les principes contenant une importante d'indications sur la manière d'y procéder³.

Sur ce, à la première étape de l'approche autorisée de l'OCDE, il faut réaliser une analyse fonctionnelle et factuelle de toutes les caractéristiques économiques « conditions » relatives à l'établissement stable afin de s'assurer que l'entreprise « distincte et indépendante » est bien considérée comme exerçant des activités « compatibles » dans des conditions « compatibles » à celles de l'établissement stable⁴. Cette « *analyse fonctionnelle et factuelle* » vise divers objectifs⁵, soit :

- De déterminer les fonctions que l'entreprise distincte fictive aurait exercées de même que les conditions de l'exercice de ces fonctions ;

¹C. 14, du « *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », p.15.

²*Ibid*,

³*Ibidem*.

⁴ L'article 7, paragraphe 2.61, détaillant l'analyse fonctionnelle et factuelle et son application, de l'OCDE version 2010.

⁵*Ibidem*.

- D'attribuer à l'établissement stable la partie qui lui revient des droits et obligations découlant de transactions intervenues entre l'entreprise dont il fait partie et des tierces parties ;
- D'attribuer les risques encourus par l'entreprise à l'établissement stable et aux autres parties de l'entreprise ;
- D'attribuer la propriété économique des actifs de l'entreprise à l'établissement stable et aux autres parties de l'entreprise ;
- D'attribuer un montant de capital « libre » (soit l'équivalent de fonds propres) à l'établissement stable sur la base des actifs et risques préalablement attribués à l'établissement stable ;
- D'identifier les opérations internes qui doivent être considérées comme étant intervenues entre l'établissement stables et les autres parties de l'entreprise et d'en déterminer la nature.

On remarque de tous ces objectifs de l'analyse fonctionnelle et factuelle, dont chacun est analysé ci-dessous, visent principalement à remédier aux difficultés causées par le fait que l'établissement stable, contrairement à une entreprise réellement distincte, ne peut pas conclure de contrat qui lui serait propres. Cela permettrait, comme dans le cas d'une véritable entreprise, de déterminer quels sont les droits et obligations contractuels de cet établissement stable, par rapport aux transactions intervenus. On se demande par ailleurs, sur les actifs qu'il possède, les risques qu'il a encourus, les contrats qu'il a conclus dans ses relations avec le reste de l'entreprise, ainsi que le montant de fonds propres dont il dispose¹.

§1. L'IDENTIFICATION DES ACTIVITES ECONOMIQUES SIGNIFICATIVES D'ETABLISSEMENT STABLE

L'analyse fonctionnelle selon l'OCDE : « *a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives* » de l'entreprise dans le but d'appliquer la fonction de l'établissement stable comme entreprise distincte et indépendante².

C'est-à-dire, que cette analyse permet de déterminer quelles sont, parmi les activités et responsabilités ainsi identifiées, celles qui sont associées à l'établissement stable. Elle permet également de déterminer en quelle qualité les fonctions sont exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable (par exemple, la fonction de ventes exercée par l'intermédiaire de

¹R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, ouvrage précité, p. 265.

² Chapitre 1, paragraphe 1.42 (60-67) de l'article 7 de la convention modèle de l'OCDE version 2010.

l'établissement stable est-elle exercée à titre de vendeur à commission ou de distributeur ayant acquis la propriété des marchandises vendus ?)¹.

Sur ce, il faut déterminer en quelle qualité les fonctions sont exercées. Est-ce que en tant que services rendus à une autre partie de l'entreprise ? Ou bien en tant que fonction propre de l'établissement stable ?

A) LA DETERMINATION DES FONCTIONS EXERCEE PAR L'ETABLISSEMENT STABLE

Lorsque l'établissement stable est créé par le biais « *d'une installation fixe d'affaires* » au sens de l'article 5, paragraphe 1, la détermination des activités et responsabilités de l'entreprise qui sont liées à l'établissement stable doit résulter d'une analyse de « *l'installation fixe* » qui constitue l'établissement stable et des fonctions exercées dans cette « *Installation fixe* »². Mais lorsqu'il existe un établissement stable en vertu de l'article 5, paragraphe 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE (un établissement stable agent dépendant), l'analyse fonctionnelle doit prendre en compte toute fonction exercée par l'agent pour le compte de l'entreprise³.

De même, cette analyse doit se faire selon les directives du chapitre 1 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert sous réserve de quelques adaptations⁴. Mais le rôle qu'elle joue est plus grand dans le cas de l'établissement stable que dans celui d'une entreprise associée puisqu'elle sert également à attribuer actifs, risques et capital « libre » à l'établissement stable⁵. Cette question est discutée avec plus de détail à la section qui suit.

B) L'ATTRIBUTION DES DROITS ET OBLIGATIONS DECOULANT DES TRANSACTIONS AVEC DES TIERS :

Grâce à l'analyse fonctionnelle et factuelle, l'objectif poursuivi est d'attribuer à l'établissement stable, la partie des droits et obligations des transactions conclus par l'entreprise

¹*Ibid*, p. 266.

²V. Chapitre 1, section D-2 paragraphe 60 de la convention modèle de l'OCDE version 2010. V. aussi, HOOR Olivier R., « *Établissement stable : concept et traitement fiscal selon le droit fiscal interne et les conventions fiscales en vigueur* », éditions LEGITECH, 2015, p. 112.

³*Ibid*, p. 113.

⁴Les méthodes de calcul des prix de transfert exposées dans les principes sont appliquées pour déterminer le prix de pleine concurrence applicable aux opérations internes selon l'article 7, à une analyse fonctionnelle et de comparabilité en fonction des faits et circonstances propres à chaque cas selon l'OCDE. C. 17, p. 17 du « *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », Op., cit.

⁵Chapitre 1, paragraphe 1.43 de l'article 7 de la convention modèle de l'OCDE version 2010.

avec des tiers qui revient en propre à l'établissement stable¹. Donc, Il s'agit d'identifier quelles sont les transactions conclues par celui-ci s'il avait constitué une entreprise distincte². Pour ce faire, suivant le modèle de l'OCDE il faut tenir compte des fonctions utilisées et des risques encourus³. À titre d'exemple, il convient d'attribuer à un établissement stable constitué par un magasin les droits et obligations découlant des ventes conclues dans ce magasin, ce qui inclut d'abord et avant tout le droit aux recettes provenant de ces ventes.

Bien entendu, lorsque des transactions avec l'entreprise associée sont attribuées à l'établissement stable, il peut être nécessaire de procéder à des ajustements de prix conformément au principe de pleine concurrence⁴ que nous tentons l'évoquer plus tard dans notre prochaine étude.

C) L'ATTRIBUTION DES RISQUES :

Selon l'OCDE les entreprises sont exposées à divers risques incluant, par exemple, les risques de détérioration des stocks, risque de crédit, risque de fluctuation des taux d'intérêt et taux de change, risque de marché, risque de responsabilité pour produits défectueux, risque réglementaire, etc.⁵ A cet égard, l'entreprise exigera une marge bénéficiaire plus élevée pour accepter un projet d'investissement plus risqué qu'un autre⁶. Autrement dit, les bénéfices qu'elles réalisent sont en fonction de ces risques encourus.

Selon l'approche autorisée de l'OCDE, des risques doivent être attribués à l'établissement stable lorsque les fonctions humaines significatives liées à la prise de ces risques⁷ (ou à leur

¹ OCDE. C. 20. P. 19, « Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables ». V. aussi, R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, p. 267.

² *Ibidem*.

³ *Ibidem*.

⁴ « Les bénéfices ou les pertes de l'établissement stable attribuables à sa participation dans ces transactions peuvent être calculés directement dans le cas de transactions conclues avec des entreprises indépendantes, ou par application directe des principes concernant l'article 9 pour les transactions conclues avec les entreprises associées, dans un cas comme dans l'autre en tenant compte de l'effet des opérations internes de l'établissement stable avec d'autres parties de la même entreprise dans le cadre de la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE ». Cité dans le Rapport de 2010 de L'attribution de bénéfices aux établissements stables, (iv). Attribution de droits et obligations à l'ES », par. 98, p. 36.

⁵ *Ibid*, (ii). Risques attribués à l'ES, par. 68, p. 29.

⁶ « Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables », par. 68, p. 29. Voir aussi, R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, p. 267, Op., cit.

⁷ Les fonctions humaines significatives pertinentes à la prise de risques sont celles qui nécessitent la prise active de décision en ce qui concerne la prise en charge et la gestion ultérieure au transfert de ces risques. Par. 22 de l'article 7 de la convention modèle de l'OCDE.

gestion, lorsque ces risques ont été ultérieurement transférés au sein de l'entreprise) sont exercées par le personnel de l'établissement stable¹.

Puisque l'attribution des risques se fait en fonction de l'endroit où les fonctions humaines significatives liées à la prise de risque (ou à leur gestion, dans le cas d'un transfert après la prise de risque) sont exercées, il ne s'agit donc pas de savoir si l'établissement stable possède ou non la capacité d'assumer ces risques. En fait, l'attribution d'actifs suffisants pour couvrir les risques attribués à l'établissement stable est une étape subséquente à l'attribution de ces risques, selon l'OCDE.

En revanche, l'importance et la nature des risques courus par l'établissement stable ont également une incidence sur le montant de capital à attribuer à l'établissement stable. C'est parce qu'une entreprise qui assume des risques supplémentaires importants devrait accroître son capital en parallèle afin de conserver le même niveau de solvabilité².

Cela apparaît de manière évidente dans le secteur financier où les autorités réglementaires peuvent contraindre les banques à conserver des niveaux minimums de fonds propres afin de couvrir les risques auxquels elles sont exposées³. Néanmoins, le lien entre risques et fonds propres existe également dans des secteurs non financiers. Toutes les activités commerciales impliquent un certain risque, même si certaines sont plus risquées que d'autres. Par exemple, les activités d'une entreprise engagée dans des recherches de pointe en biotechnologie supporteront des risques nécessitant un niveau plus élevé de capital qu'une société d'investissement immobilier avec contrats de location sûrs⁴.

Constatant que les risques associés à la première activité ont plus de chances d'aboutir à un écart entre le revenu généré et les coûts (financiers et autres) d'exercice de l'activité. Le capital a pour objet d'amortir le choc financier au cas où ces risques se concrétiseraient par des pertes.

¹*Ibidem.*

²OCDE, « *Rapport de 2010 de l'OCDE sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, (ii). Risques attribués à l'ES* », par. 71, p. 30.

³*Ibidem.*

⁴*Ibid*, p, 31.

D) L'ATTRIBUTION DES ACTIFS¹ :

L'analyse fonctionnelle et factuelle permet de déterminer dans quelle mesure des actifs de l'entreprise sont utilisés par l'établissement stable ? Et dans quels cas la propriété « économique » de ces actifs doit être attribuée à l'établissement stable² ?

Déterminer la propriété des actifs employés par un établissement stable peut poser des problèmes que l'on ne rencontre pas dans des entreprises distinctes où des accords juridiques servent de base pour déterminer la propriété. Dans le contexte d'un établissement stable, les actifs de l'entreprise appartiennent juridiquement à l'entreprise dont l'établissement stable fait partie, selon l'OCDE³.

La détermination de la partie de l'entreprise qui possède la propriété « économique » d'un actif a plusieurs conséquences à l'égard du calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable. La première étape de l'approche autorisée de l'OCDE identifie non seulement les actifs utilisés par l'établissement stable, mais détermine également les conditions dans lesquelles ces actifs sont utilisés : en qualité de propriétaire unique ou conjoint, qui est généralement le détenteur de licence ou de membre d'un accord de répartition des coûts⁴.

Par exemple, c'est ce qui permet de déterminer si l'établissement doit être considéré comme le propriétaire d'actifs donnant droit à une déduction pour amortissement, comme le détenteur d'une licence d'exploitation d'un actif incorporel dont la propriété « économique » appartient à une autre partie de l'entreprise (ce qui pourrait entraîner la déduction de redevance notionnelles) ou comme le propriétaire d'actifs financiers donnant droit aux revenus d'investissement et aux gains générés par ces actifs⁵.

¹L'actif comprend tous les biens et droits que possède l'entreprise : bâtiments, fonds de commerce, matériel, créances, brevets déposés, par exemple. Il distingue l'actif immobilisé (fonds de commerce, matériel notamment) et l'actif circulant (stocks, personnel, créances, solde bancaire créditeur, par exemple). Les éléments de l'actif ont une valeur économique (entrée de sources).

² Rapport de 2010 de l'OCDE précité, p. 33. V. aussi, R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, ouvrage précité, p. 117.

³ *Ibidem*, p. 33.

⁴ OCDE, « Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, (iii). Actifs : rédiger un « bilan fiscal » pour ES avec l'approche autorisée de l'OCDE », par. 72, p. 29, version 2010.

⁵ *Ibidem*.

E) L'ATTRIBUTION DU CAPITAL « LIBRE » A UN ETABLISSEMENT STABLE :

Selon l'approche autorisée du modèle de l'OCDE (Analyse fonctionnelle et factuelle), un établissement stable doit se disposer d'un capital suffisant pour couvrir les activités qu'il exerce, les actifs qu'il emploie et les risques qu'il assume¹. Voir accorder un montant de capital « libre » (soit l'équivalent de fonds propres pour une entreprise distincte)². C'est-à-dire, le financement qui ne donne pas lieu à un rendement déductible de l'impôt de la nature de l'intérêt à l'établissement stable en vue de l'imposition, afin d'aboutir à une attribution de bénéfices de pleine concurrence de l'établissement stable³.

En revanche, dans le secteur financier, les réglementations fixent des niveaux minimums en capital réglementaire destiné à servir d'amortisseur au cas où les risques inhérents à l'activité se traduiraient par des pertes financiers⁴. La détermination de la façon dont l'établissement stable est financé se fait en **trois étapes**. Il s'agit tout d'abord de déterminer le montant total de financement (soit le total du capital « libre » et des dettes) requis par l'établissement stable⁵. Ensuite, l'utilisation l'une des différentes méthodes autorisées (l'OCDE n'ayant pas pu déterminer une approche unique⁶) permet de déterminer la partie du financement total qui constitue le capital « libre » de l'établissement stable⁷. Ensuite, l'établissement stable a besoin d'un certain montant de ressources financières, constituées de dette portant intérêt. L'objectif ici est de lui imputer un montant d'intérêt de pleine concurrence, tout en utilisant l'une des approches autorisées pour l'attribution de capital « libre » pour couvrir les fonctions, actifs et risques qui lui sont attribués⁸.

¹ Ce paragraphe reprend les directives du paragraphe 107 rapport de 2010, OCDE.

² OCDE, « *Rapport de 2010 sur L'attribution de bénéfices aux établissements stables* ». (iv). Attribution du capital libre, par. 28, p. 19, version 2010. V. Aussi HOOR Olivier R., « *Établissement stable : concept et traitement fiscal selon le droit fiscal interne et les conventions fiscales en vigueur* », ouvrage précité, p. 103.

³ *Ibidem*.

⁴ *Ibid*, 28, p. 20.

⁵ Dans le secteur financier les réglementations fixent des niveaux minimums en capital réglementaire destiné à servir d'amortisseur au cas où les risques inhérents à l'activité se traduiraient par des pertes financières. Le capital fournit donc un garde-fou analogue dans les secteurs non financiers. Op., cit, par. 31, p. 20. L'OCDE version 2010.

⁶ *Ibid*, Le rapport de l'OCDE décrit plusieurs approches possibles pour l'application pratique de ce principe, de ce fait l'approche autorisée reconnaît toute une gamme de méthodes acceptables permettant d'aboutir à un résultat conforme au principe de pleine concurrence.

⁷ *Ibid*, OCDE, 2010, « (iv) *Attribution du capital libre* », par. 28, p. 19.

⁸ *Ibid*, par. 32, p. 20.

Par exemple, la déduction des intérêts n'est permise qu'à l'égard de ce dernier montant, on constate que l'attribution de capital « libre » a pour effet pratique de restreindre les risques de « sous-capitalisation » d'un établissement stable selon HOOR Olivier R¹.

Une fois déterminée la partie du financement par dette des activités de l'établissement stable, il reste à déterminer quel est le taux d'intérêt applicable à cette dette, ce qui permet de calculer le montant d'intérêts qui peut être déduit dans le calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable². Selon le Rapport de l'OCDE, l'établissement stable a besoin d'un montant de ressources financières, constituées de capital « libre » et de dettes portant intérêt. L'objectif ici, est de lui imputer un montant d'intérêts de pleine concurrence en utilisant l'une des approches autorisées pour l'attribution de capital « libre », pour couvrir les fonctions actifs et risques qui lui sont attribués. Ces risques sont examinées plus en détail à la Section D-2(v)(b)(3) du présent rapport³.

En résumé, l'attribution de capital « libre » doit être effectuée conformément au principe de pleine concurrence afin de garantir qu'une fraction équitable et appropriée de bénéfices est allouée à l'établissement stable. Cette attribution a pour objet de justifier l'attribution de bénéfices à l'établissement stable en vertu de l'article 7, paragraphe 2⁴.

Toutefois, l'attribution du capital « libre » entre les divisions d'une entreprise est une étape décisive du processus d'imputation des bénéfices à l'établissement stable. Donc, l'établissement stable doit disposer de capital « libre » suffisant pour soutenir les fonctions, les actifs et les risques qui lui sont destinés, malgré que sa peut être une question très difficile et complexe⁵. Mais cette méthode d'attribution du capital restera une étape importante pour éviter ou atténuer la double imposition ou l'imposition insuffisante⁶.

§2. IDENTIFIER DES OPERATIONS INTERNES INTERVENUES ENTRE L'ETABLISSEMENT STABLE ET LES AUTRES PARTIES DE L'ENTREPRISE :

Comme il a déjà été expliqué, la principale difficulté d'interprétation que pose le principe de *l'entreprise distincte et indépendante* est de savoir de quelle façon traiter les transferts de capitaux, de biens et de services qui interviennent entre l'établissement stable et le reste de

¹ HOOR Olivier R, ouvrage précité, p.104.

² *Ibidem*.

³ OCDE, 2010, « (iv) Attribution du capital libre », par. 32, p. 20. Op., cit.

⁴ *Ibid*, par. 30, p. 20.

⁵ Op., cit, par. 143, p. 46.

⁶ *Ibidem*.

l'entreprise ? Même s'il est admis que ces transferts doivent dans certains cas être assimilés à des transactions entre entreprises distinctes, la question qui se pose est de savoir dans quelles circonstances une opération interne doit être assimilée à une telle transaction et comment identifier la nature de cette transaction ?

Par exemple, Dans le cas d'un employé de siège qui travaille temporairement à l'établissement stable, la question qui se pose d'abord est de savoir s'il faut considérer l'établissement stable comme une entreprise distincte ? Ensuite, si cet employé serait temporairement à l'emploi de l'établissement stable où agirait plutôt pour le compte du siège dans le cadre d'un contrat de prestation de service entre le siège et l'établissement stable ?

Selon l'approche autorisée de l'OCDE, dans le premier cas, les frais de rémunération de cet employé (y compris les charges sociales pertinentes) seront déduits dans le calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable. Alors que dans le second cas, la déduction correspondra à des honoraires pour services calculés selon le principe de pleine concurrence (incluant typiquement une marge bénéficiaire)¹.

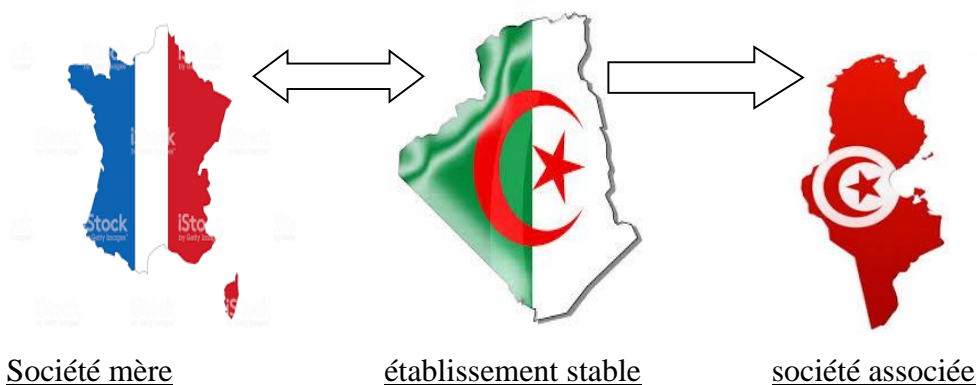
Exemple d'illustration² :

Supposons, que l'établissement stable situé en l'Algérie d'une entreprise Française achète des biens auprès d'une entreprise associée Tunisienne. Si le prix prévu dans le contrat entre les deux entreprises associées excède celui qui aurait été convenu entre des entreprises indépendantes, le paragraphe 2 de l'article 7 de la convention entre la France et l'Algérie autorise cette dernière à ajouter les bénéfices attribuables à l'établissement stable afin qu'ils tiennent compte de ce qu'une entreprise distincte et indépendante aurait payé pour ces biens. Dans ce cas, l'État Française aura également la possibilité d'ajouter les bénéfices de l'entreprise située sur son territoire en vertu du paragraphe 1 de l'article 9 de la convention entre l'État Français et l'État Tunisienne, ce qui déclenchera l'application du mécanisme d'ajustement corrélatif du paragraphe 2 de l'article 9 de cette convention³.

¹BAKER Philip, S. COLLIER Richard, "The attribution of permanent establishments – General Report" Cahiers de Droit fiscal international, Vol. 91b, 2016, p. 42.

² L'exemple cité dans « *commentaires sur l'article 7 : concernant l'imposition des bénéfices des entreprises* », du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée, 2014. <https://read.oecd-ilibrary.org>

³ Op., cit, n°24, p. 149.



Contrairement à des transactions réelles, les transferts internes entre établissement stable et le reste de l'entreprise ne créent pas de droit ou obligation au plan juridique. Pour cette raison, selon l'approche autorisée de l'OCDE, un tel transfert ne peut être considéré comme une opération interne assimilée à une transaction entre entreprise distinctes que si certaines conditions sont satisfaites selon l'approche :

« Le point de départ de l'évaluation d'une « opération interne » potentielle sera normalement les documents comptables et internes de l'établissement stable qui font apparaître l'existence prétendue d'une telle opération interne ».

Selon l'approche autorisée de l'OCDE, cette « opération interne », telle qu'elle est justifiée par l'entreprise, sera prise en compte aux fins de l'attribution de bénéfices lorsqu'elle se rattache à un événement réel et identifiable (par exemple le transfert physique de stocks, la prestation de services, l'utilisation d'un actif incorporel, un changement dans la partie de l'entreprise qui utilise un bien de capital, le transfert d'un actif financier, etc.).

Une analyse factuelle et fonctionnelle devrait être effectuée afin de déterminer si cet événement a eu lieu ou doit être considéré comme une opération interne ayant une importance économique. Au bout du compte, c'est l'analyse fonctionnelle et factuelle qui détermine l'opération interne qui a eu lieu plutôt que les documents comptables ou autres fournis par l'entreprise »¹.

Cela veut dire, dans la mesure où les documents comptables et internes de l'entreprise constituent le point de départ de l'évaluation d'une opération interne potentielle, que la comptabilité de l'établissement stable puisse jouer un certain rôle dans le processus de

¹ Ce paragraphe reprend les directives du paragraphe 177 de la partie I du rapport de 2010.

détermination des bénéfices attribuables à l'établissement stable. De même, si ce rôle est moins important que sous l'approche applicable dans la version de 2008, l'utilisation de documentation préparée par le contribuable (y compris la comptabilité distincte de l'établissement stable) est toutefois encadrée : selon les commentaires du modèle de l'OCDE-2010, n°26 article7 :

« Les opérations internes entre un établissement stable et les autres parties de l'entreprise dont

« Les administrations fiscales tiendront alors compte de cette documentation, nonobstant son absence de valeur juridique, dans la mesure où :

-la documentation est cohérente avec la substance économique des activités menées par l'entreprise que montre l'analyse fonctionnelle et factuelle ;

-les modalités de l'opération interne qui font l'objet d'une documentation, prises dans leur ensemble, ne sont pas différentes de celles dont auraient convenu des entreprises indépendantes comparables ayant un comportement commercial rationnel ou, si elles diffèrent, la structure exposée dans la documentation du contribuable n'empêche pas de fait l'administration fiscale de déterminer un prix de transfert approprié ; et

-l'opération interne exposée dans la documentation du contribuable ne viole pas les principes de l'approche présentée dans le rapport, par exemple en prétendant transférer les risques de manière à les séparer des fonctions »¹.

SOUS-SECTION 2 : L'ANALYSE SPECIFIQUE DES CAS PARTICULIERS D'ETABLISSEMENT STABLE

Il est à préciser que, la partie II et IV du Rapport de la convention modèle de 2010, portent sur des considérations spéciales relatives à l'application de l'approche autorisée de l'OCDE aux établissements stables mais, dans un autre contexte qui est spécialisé dans les opérations bancaires traditionnelles et d'assurances. Cela nous paraît important d'en étudier (§1). Ensuite, le rapport dans ses parties I et III présente les cas d'entreprises effectuant des transactions mondialisées sur instruments financiers, et les activités d'un agent dépendant (§2).

Justement, dans cette étude on n'aborde pas d'avantage toutes les questions qui concernent ces deux cas. Cependant, par souci d'exhaustivité, il convient de mentionner que les travaux de

¹Ce paragraphe reprend les directives du paragraphe 181 de la partie I du rapport de 2010.

l'OCDE ayant trait à l'attribution de bénéfices aux établissements stables pour le secteur bancaire et des assurances ainsi qu'à la mondialisation des opérations financières sur les instruments financiers. Ces secteurs ont montré qu'ils méritaient un traitement particulier, du fait de la spécificité de leurs activités¹.

§1. LE CAS DES ÉTABLISSEMENTS STABLES DES BANQUES ET DES ASSURANCES

Dans la première partie du Rapport de 2010 sur *l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, certains types d'établissements stables font l'objet d'une analyse spécifique telle que les banques et les assurances. L'OCDE à ce stade, estime fournir des indications plus spécifiques et pratiques sur l'application de l'approche autorisée des situations concrètes que l'on peut couramment rencontrer, dans des entreprises exerçant des activités bancaires et d'assurances par l'intermédiaire d'un établissement stable.

A) ÉTABLISSEMENT STABLE DES BANQUES :

La détermination des bénéfices attribuables aux établissements stables des banques fait l'objet de la partie II du rapport de 2010 du modèle de l'OCDE. Cette partie est la première qui fut développée par l'OCDE². En fait une grande partie des conclusions générales du rapport de 2010 proviennent des travaux qui ont été effectués à l'égard des établissements stables des banques³.

Il convient de noter que l'OCDE avait déjà analysé la question de l'application de l'article 7 aux établissements stables des banques dans un (Rapport de 1984⁴) traitant spécifiquement de la question de l'imposition des banques⁵.

De plus, l'importance particulière accordée à l'application de l'article 7 aux établissements stables des banques n'est pas nouvelle. L'article 4 du projet de convention multilatérale de 1933 concernant l'attribution entre États des bénéfices des entreprises pour fins

¹ Commission Européenne, Direction de la fiscalité et de l'union Douanière, « *Le traitement fiscal des établissements stables financières* », Réunion du jeudi 9 mars 2006, p. 3.

² R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, ouvrage précité, p. 272.

³ *Ibidem*.

⁴ OCDE, « *L'imposition des entreprises bancaires multinationales, prix de transfert et entreprises multinationales, trois études de cas* », Paris 1984.

⁵ *Ibid*, p. 273.V. aussi, HOOR Olivier. R., ouvrage précité, p. 166.

d'imposition contenait déjà des règles spéciales reconnaissant une plus grande autonomie fiscale à ce type d'établissement stable¹.

Donc, l'attention spécifique accordée aux établissements stables des banques s'explique par le fait que le secteur bancaire utilise largement des succursales constituant des établissements stables pour ses opérations internationales². Diverses raisons justifient cette approche, incluant la façon dont l'activité des banques est régulée dans divers pays : la fiscalité³, l'importance des activités exercées dans un pays donné⁴, ainsi que les risques économiques et politiques liée aux activités exercées dans certains pays⁵ ⁶.

Sur ce, une partie bien consistante du rapport 2010 traite en détail de l'application l'article 7, paragraphe 2 aux établissements stables des banques. Compte tenu de l'importance de l'analyse fonctionnelle dans l'application de la méthode autorisée de l'OCDE, on y analyse en détail les plus important, car en tous les cas on peut se référer toujours au Rapport de 2010 sur l'attribution des bénéfiques aux établissements stables « Cas des Banques ».

- Les principales fonctions exercées par les banques et leurs établissements stables :

Selon le Rapport de l'OCDE régissant les cas des Banques pour la négociation et la conclusion d'une transaction bancaire traditionnelle débouchant sur la création d'un actif financier (un prêt), il conviendra normalement que l'entreprise dans son ensemble exerce les fonctions suivantes (pas nécessairement dans l'ordre de présentation ci-après)⁷ :

a) *Vente/Commercialisation* : par exemple, maintenir les relations avec les clients potentiels, créer des relations avec des clients et amener des clients à commencer à discuter des propositions d'affaires ;

b) *Ventes/Négociation* : par exemple, négocier les termes du contrat avec le client décider s'il convient ou non d'avancer des fonds et si oui à quelles conditions, évaluer les risques de crédit, de change et de marché liés à la transaction, déterminer la solvabilité du

¹ *Ibidem*.

² *Ibid.*, p. 273.

³ L'utilisation de succursales étant plus fréquente que l'utilisation de filiales dans les pays à fiscalité élevée.

⁴ L'utilisation des succursales étant plus fréquente lorsque les opérations dans un pays sont assez réduites et n'incluent pas l'offre de services bancaires aux consommateurs.

⁵ Une banque étant plus susceptible d'opter pour une succursale dans un pays où risques de conflits armés, de nationalisation ou d'intervention par l'État sont plus élevés.

⁶ CRUTTI Eugenio et al., "Haw banks abroad: Branches or subsidiaries?", *Journal of Bank-in & Finance* 31 (2007) 1669 ss. Cite par, R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, ouvrage précité, p. 273.

⁷ OCDE, « Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfiques aux établissements stables », Op., cit, p. 72.

client et l'encours global de crédit de la banque vis-à-vis du client ; décider des niveaux de risque de crédit, de change et de marché pouvant être acceptés, fixer les conditions financières du prêt, décider si le prêt doit ou non être assorti d'un nantissement ou autre garantie, engager la banque (et son capital) au prêt et donc aux risques associés etc. ;

c) Négociation/Trésorerie – par exemple lever des fonds et du capital, recevoir des dépôts, lever des fonds aux conditions les plus avantageuses et les mettre à la disposition de la clientèle ; et

d) Vente/Soutien – par exemple, vérifier les projets de contrats et effectuer les formalités du contrat, résoudre les questions juridiques éventuelles en suspens, vérifier les sûretés remises, signer le contrat, inscrire l'actif financier dans les comptes de l'entreprise et déboursier les fonds prêtés ».

- La façon d'attribuer la propriété économique de différents types d'actifs utilisés par un tel établissement stable :

Les banques utilisent des actifs physiques comme les locaux de leurs succursales, les systèmes informatiques etc. Comme l'indique la Section D-2(iii) (b) de la Partie I de ce Rapport. Selon l'OCDE¹, « *Il existe entre les pays membres un large consensus pour appliquer le lieu d'utilisation comme base d'attribution de la propriété économique de biens corporels en l'absence de circonstances particulières justifiant un choix différent. On peut être amené à les prendre en compte dans le cadre d'une analyse de comparabilité lors de la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE. Par exemple, les services bancaires aux particuliers par l'Internet ou par téléphone sont moins onéreux que des services assurés dans des succursales, en partie parce qu'ils ne nécessitent pas de réseau physique de succursales ouvertes aux particuliers pour distribuer leurs produits et qu'ils mettent donc en œuvre moins d'actifs physiques onéreux (comme les locaux de succursales) ».*

- Une attention particulière est accordée aux actifs financiers (principalement les prêts consentis par une banque) puisque ceux-ci constituent la principale catégorie d'actifs des banques :

¹ OCDE, « *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », Op., cit, p. 73.

Selon le Rapport de l'OCDE, une fois qu'un actif financier (un prêt) a été créé, l'entreprise dans son ensemble doit normalement exercer les fonctions suivantes durant la vie de l'actif (pas nécessairement dans l'ordre de présentation ci-après)¹ :

a) *Administration des prêts – par exemple, gérer le prêt, prélever et verser les intérêts et autres sommes aux échéances, suivre les remboursements et vérifier la valeur des éventuelles garanties remises ;*

b) *Suivre les risques assumés par suite de la conclusion du contrat de prêt – par exemple, vérifier la cote de crédit du client, suivre l'encours global de crédit du client vis-à-vis de la banque, suivre les risques de taux d'intérêt et de contrepartie, analyser la rentabilité du prêt et la rentabilité des capitaux engagés, vérifier l'efficacité de l'utilisation du capital réglementaire, etc. ;*

c) *Gérer les risques pris initialement et assumés par la suite du fait de la conclusion du contrat – par exemple, décider si la banque doit continuer de supporter les divers risques et dans l'affirmative jusqu'à quel point, par exemple, en transférant le risque de crédit à un tiers par le biais de produits dérivés de crédit ou en couvrant le risque de taux d'intérêt par l'achat de valeurs mobilières, en réduisant l'importance globale des risques par le regroupement d'un certain nombre de risques individuels et l'identification de compensations internes et en gérant activement les risques résiduels assumés par la banque, par exemple par la couverture de ces risques résiduels ou en laissant des positions de risque ouvertes dans l'espoir de bénéficier d'une évolution favorable du marché, etc., décisions concernant le passage en pertes des prêts non performants ;*

d) *Trésorerie – par exemple, gestion du financement global des banques (financement des besoins de trésorerie et placement des excédents sur le marché) y compris la gestion du risque de taux d'intérêt et du risque de liquidité de la banque, allocation du coût des financements levés par la banque dans son ensemble pour ses succursales/établissements, alignement de la durée des opérations d'emprunt et de prêt et optimisation de l'utilisation des fonds propres réglementaires et de la rentabilité des capitaux engagés ;*

e) *Vente/Négociation - par exemple, refinancer le prêt, décider de le céder ou de le titrier, le commercialiser auprès d'acheteurs potentiels, tarifier le prêt, négocier les conditions*

¹ *Ibidem.*

contractuelles de la vente, effectuer les formalités de vente, etc., décider s'il faut renouveler ou prolonger le prêt et si oui, à quelles conditions.

- La façon d'attribuer les risques assumés par la banque :

Compte tenu de l'importance, pour une banque, des activités liées à la création et à la gestion des risques (risques associés à la solvabilité, à la fluctuation du taux d'intérêts et à celle des taux de change), il s'agit d'une étape importante de l'attribution des bénéfices aux établissements stables dans le secteur bancaire¹.

Dans une entreprise bancaire, il est essentiel d'évaluer exactement les « risques assumés ». La banque, comme les autres activités financières, est fondée sur la prise en charge des risques liés à la clientèle et ce sont ces risques qu'il est particulièrement nécessaire de prendre en compte lorsqu'on effectue une analyse fonctionnelle et factuelle dans le cadre de l'approche autorisée de l'OCDE parce qu'il est nécessaire de disposer de capital pour pouvoir les assumer (voir Section B-4).

Selon le Rapport de l'OCDE, dans une entreprise bancaire, la création d'un prêt implique l'acceptation de divers types de risques par la banque, dont les risques suivants sont traditionnellement considérés comme les plus importants aux fins de la fiscalité² :

a) Risque de crédit – le risque que le client soit dans l'incapacité de payer les intérêts ou de rembourser le principal du prêt conformément aux échéances et conditions prévues,

b) Risque de taux d'intérêt – le risque que les taux d'intérêt du marché s'écartent des taux utilisés lors de la conclusion du contrat de prêt. Le risque de taux peut se manifester sous diverses formes selon la nature du taux de rémunération du prêt et de l'emprunt. Par exemple, l'emprunt peut avoir été contracté à taux fixe alors que le prêt est à taux variable ou, même si le prêt et l'emprunt sont à taux variables, il peut y avoir un décalage de leur évolution dans le temps. Le risque de taux d'intérêt peut aussi se manifester par les effets de l'évolution du marché sur le comportement des clients de la banque. Par exemple, une baisse des taux d'intérêt peut inciter les clients à rembourser par anticipation des emprunts à taux fixe.

¹ R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, ouvrage précité, p. 273.

² OCDE, « Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables », Op., cit, p. 73.

c) Risque de change – le risque qu'un prêt consenti dans une monnaie autre que la monnaie nationale de la banque (ou que la monnaie d'emprunt) s'écarte des cours de change utilisés lors de la conclusion du contrat de prêt.

- La façon de déterminer le capital « libre » de l'établissement stable d'une banque :

La question de la détermination du capital « libre » d'un établissement stable d'une banque s'est avérée particulièrement délicate puisque la détermination de ce capital affecte dans une grande mesure le montant des intérêts qui peuvent être déduits dans le calcul des bénéfices attribuables à un tel établissement stable, et que ces intérêts constituent fréquemment la principale déduction réclamée dans le calcul de ces bénéfices¹.

Exemple Américano-britannique sur la question de détermination du capital « libre »² :

Les travaux de l'OCDE sur la question ont sans doute été influencés par le fait qu'au moment où ces travaux ont été effectués. Les tribunaux américains étaient appelés à trancher cette même question dans le cas d'un litige portant sur la déduction des intérêts dans le calcul des bénéfices attribuables aux établissements stables d'une banque britannique aux États-Unis.

En 2008, dans la dernière d'une série de décisions judiciaires dans cette affaire³, la Cour d'appel (circuit fédéral) rejeta l'argument des autorités fiscales américaines selon lequel il était nécessaire d'attribuer à ces établissements stables un montant de capitaux propres similaire à celui que doivent maintenir les banques américaines compte tenu des exigences du marché et des contraintes imposées par les autorités chargées de réguler les activités de ces banques.

La Cour d'appel accepta plutôt la position de la banque britannique selon laquelle le principe de l'entreprise distincte et indépendante de l'article 7, paragraphe 2 de la convention entre le Royaume Uni et les États-Unis empêchait les autorités fiscales américaines d'attribuer

¹ L'exemple cite par, R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, ouvrage précité, p. 274

² *Ibidem*.

³ *National Westminster Bank c. U.S.*, 101 AFTR2d 2008-490 (décision confirmant le jugement de première instance). V. R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, ouvrage précité, p. 274.

un montant de capital différent de celui attribué dans la comptabilité distincte des établissements stables, sous réserve d'ajustements dans certaines circonstances¹.

Il est à noter qu'après cette affaire, les travaux de l'OCDE sur cette question ont sans doute été influencés, et après de longues consultations, l'OCDE n'a pas été en mesure de proposer une approche unique pour la détermination du capital « libre » devant être attribué à l'établissement stable d'une banque².

En l'absence d'un consensus sur cette question importante, cela a amené l'OCDE à réfléchir sur la question de l'élimination de la double imposition résultant d'une application différente, par l'État du siège et l'État de l'établissement stable. L'approche autorisée de l'OCDE et le résultat de cette réflexion a été l'ajout d'un nouveau paragraphe 3 dans la version 2010 de l'article 7.

B) ÉTABLISSEMENTS STABLES DES SOCIÉTÉS D'ASSURANCES :

Notant ici, la partie IV du rapport de 2010 traite des établissements stables des sociétés d'assurance. Cette partie débute par une description générale des activités d'assurance³. L'application de l'approche autorisée de l'OCDE aux établissements stables de ce secteur y est examinée en détail dans ladite partie. Il est à préciser qu'il fallait juste appliquer les mêmes principes de l'approche autorisée de l'OCDE détailler précédemment dans notre développement. Quelques difficultés on doit les exposées dans notre prochainement développement.

L'une des principales difficultés qui se présente à cet égard est la détermination du revenu d'investissement attribuable à l'établissement stable (d'assurance)⁴. À partir du moment

¹ Selon la Cour, Ces circonstances sont, (1) lorsque la déduction d'intérêt réclamée porte sur un montant avancé à la succursale que celui-ci n'a pas utilisé dans le cadre ordinaire de ses opérations bancaires. (2) lorsque la déduction d'intérêts réclamée porte sur un montant considéré comme faisant partie des capitaux propres selon la comptabilité de la succursale ou un montant qui, dans les faits, est attribué à la succursale comme fonds propres, tel un montant ayant servi à financer l'infrastructure financière de la succursale. Et (3) lorsque la déduction d'intérêts réclamée porte sur un prêt entre succursales qui ne respecte pas le principe de pleine concurrence. *Ibid*, p. 272.

² Paragraphe 123 de la partie II du rapport de 2010, « *le processus de consultation à montrer qu'il existe au niveau international un consensus entre les gouvernements et les entreprises sur le principe selon lequel un ES bancaire, comme tout autre type d'établissement stable, doit disposer de capital suffisant, compte tenu des fonctions qu'il exerce, des actifs qu'il utilise et des risques qu'il assume. Toutefois, le processus de consultation a également montré qu'il ne sera pas possible de mettre au point une approche unique acceptée au niveau international pour procéder à cette attribution de capital, y compris de capital « libre ».* Comme le montrent les discussions ci-dessus, il n'existe pas d'approche unique qui soit applicable dans toute les circonstances ».

³ OCDE, « *Rapport de 2010 sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables* », Op., cit, p. 161.

⁴ C'est d'ailleurs principalement à cause de ce problème propre aux entreprises d'assurance. Dans ce cas, le groupe de travail N°7 de l'OECE avait décidé d'inclure dans l'article 7 un paragraphe, permettant d'utiliser une méthode

où la fonction de souscription d'assurance est exercée par l'intermédiaire de l'établissement stable, l'établissement stable exerce la principale fonction relative à l'acceptation des risques assurés et doit donc disposer d'actifs financiers (représentant une partie suffisante des bénéfices accumulés et réserves de l'entreprise) pour couvrir les risques assurés. Le revenu d'investissement de ces actifs financiers doit donc logiquement être inclus dans les bénéfices attribuables à l'établissement stable¹.

Selon l'OCDE, même s'il n'existe pas de norme internationale pour la détermination de ce qui constitue un partage approprié entre les bénéfices accumulés et les réserves. Les pratiques de pays tendent à converger en ce qui concerne le montant total des actifs financiers que les entreprises d'assurance doivent maintenir pour couvrir leurs risques². L'approche autorisée de l'OCDE cherche donc à déterminer le montant total des actifs financiers attribuables à l'établissement stable d'une entreprise d'assurance compte tenu des risques d'assurance attribués à cet établissement stable³.

Toutefois, la détermination du montant total des actifs financiers attribuables à l'établissement stable d'une entreprise d'assurance rencontre le même problème que la détermination du capital « libre » d'un établissement stable. Donc, il n'a pas été possible de déterminer une approche unique pour ce faire⁴, ce qui entraîne des risques de double imposition ou de non-imposition lorsque les pays adoptent des méthodes différentes⁵.

Il s'agit d'une autre situation où le recours au paragraphe 3 du nouvel article 7 se révèle nécessaire pour éviter la double imposition. Comme l'expliquaient les Commentaires sur

de répartition totale de bénéfices de l'entreprise (soit le par.4 de la version pré-2010) : voir groupe de travail N° 7. Note concernant les modifications proposées au rapport sur l'imputation des bénéfices aux établissements stables et aux filiales, document FC/WP7(58) 2 daté du 10 novembre 1958, 3 où il est indiqué : « ... il peut toutefois arriver que le chiffre d'affaires ou un élément de ce chiffre soit seule base de calcul utilisable, la base la plus commode ou la base consacrée par la pratique. Cette situation peut se produire dans le cas d'entreprise tels que les compagnies d'assurances où les bénéfices d'une succursale ne peuvent être clairement distingués des bénéfices de l'entreprise tout entière. En pareil cas, le groupe de travail ne verrait pas d'objection à ce qu'un pays utilise une base de répartition indirecte à condition que cette répartition repose sur des critères appropriés par exemple, dans le cas de sociétés d'assurance, le revenu brut de primes ». Cité par, R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, ouvrage précité, p. 275.

¹*Ibidem*.

²*Ibid*, p. 276.

³ *Ibidem*.

⁴ V. Par. 162 de la partie IV du « Rapport de 2010 sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables » : « Il n'existe pas d'approche unique pour traiter toutes les situations dans lesquelles se trouve une entreprise d'assurance ni, par conséquent, pour attribuer des actifs de placement à un ES d'assurance ». Op., cit.

⁵Lorsque les deux Etats contractants ont interprété différemment le paragraphe 2 de l'article 7 et qu'il n'est pas possible de conclure que l'une ou l'autre interprétation n'est pas conforme au paragraphe 2 de l'article 7, il est important de faire en sorte que toute double imposition qui résulterait normalement de cette divergence soit supprimée. *Ibid*, p. 163.

l'article 7, le paragraphe 3, « *le fait qu'il sera parfois nécessaire de résoudre les différends en recourant à la procédure amiable n'est pas une faiblesse de l'approche autorisée de l'OCDE. Il reflète plutôt le fait que l'attribution de capital « libre » à un établissement stable peut être une question très difficile et complexe* ». L'approche autorisée de l'OCDE à ce stade décrit les forces et les faiblesses de différentes approches, et offre donc un cadre pour résoudre les cas difficiles¹.

§2. LE CAS DES ENTREPRISES MONDIALISEES ET L'AGENT DEPENDANT

Dans le rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables de 2010, dans sa troisième partie, présente des considérations sur l'application de *l'approche autorisée* de l'OCDE aux établissements stables d'entreprises effectuant des transactions mondialisées sur instruments financiers. La raison de cette étude selon le Rapport, est de décrire le contexte factuel des transactions mondiales, en mettant l'accent sur l'environnement économique et la stratégie de l'entreprise avant de décrire en termes généraux les différentes fonctions qui composent les transactions mondiales.

Une telle analyse est essentielle, de sorte que dans la suite de ce rapport, l'examen des questions de prix de transfert et d'allocation des bénéfices découlant des transactions mondialisées sur les produits financiers repose sur des bases solides et une analyse précise des faits actuels.

A ce stade, nous apparaît important de définir dans cette étude ce que l'on entend par Etablissement stable d'entreprise effectuant des transactions mondialisées sur instruments financiers (A). Ensuite on décrira les catégories de revenus qui résultent de ces transactions (B).

A) LA DEFINITION DES ETABLISSEMENTS STABLES EFFECTUANT DES TRANSACTIONS MONDIALISEES SUR INSTRUMENTS FINANCIERS :

L'objet de cette étude a pour but d'actualiser les questions et les situations exposées dans le Rapport sur les transactions mondialisées. L'étude donne aussi des indications sur l'application des articles 7 et 9 aux transactions mondialisées. Elle commence par définir ce l'on entend par transactions mondialisées et les catégories des revenus qui résultent de ces transactions. Ensuite, elle décrit le contexte factuel des transactions mondialisées, en mettant

¹ Voir à ce propos par. 3 art.7, OCDE version 2010.

l'accent sur les circonstances économiques et les stratégies des entreprises avant de décrire d'une manière générale les différentes fonctions qui constituent les transactions mondialisées¹.

Suivant ce rapport, cette analyse fonctionnelle et factuelle est essentielle pour que l'examen des problèmes de fixation des prix de transfert et l'attribution de bénéfices générés par les transactions mondialisées sur produits financiers, qui se repose sur des bases solides et une analyse exacte de la situation factuelle actuelle².

La notion de « *transaction mondialisée* » y est définie comme suit³ :

« Dans le secteur financier, le terme « transactions mondialisées » est devenu l'expression qui met l'accent sur la capacité des institutions financières d'exécuter les ordres des clients sur les marchés de produits financiers dans le monde entier et/ou 24h sur 24.

Cette activité comprend la souscription et la distribution de produits au niveau mondial, en agissant comme teneur de marché pour les titres au comptant (c'est-à-dire les marchés traditionnels d'obligations d'actions) et comme courtier pour les instruments dérivés⁴, dans le cadre de transactions effectuées pour le compte de clients sur les marchés de valeurs immobilières et de marchandises du monde entier, et la mise en point de nouveaux produits tels que les dérivés de crédit pour répondre aux besoins des clients de l'institution financière. Les revenus obtenus par l'établissement financier comprennent les intérêts et dividendes reçus au titre du portefeuille qu'il est tenu de conserver afin de pouvoir intervenir en tant que teneur de marché sur les titres au comptant sur un principal notionnel, et autres produits dérivés sur le marché de gré à gré conclus avec des clients, les commissions perçues pour la mise en place de transactions, les gains résultant de transactions sur titres de créances, les revenus de prêts d'actions et d'opérations de mise en pension et les commissions perçues au titre des transactions boursières exécutées pour le compte de clients ».

¹HOOR Olivier R., ouvrage précité, p. 229.

²Voir par. 6 de la partie III du rapport de 2010, (B) « *Définition et analyse fonctionnelle et factuelle d'une entreprise effectuant des transactions mondialisées* », MC-OCDE.

³ Voir par.7 de la partie II du rapport de 2010 de la MC-OCDE.

⁴*Ibidem*. Un instrument dérivé est un droit contractuel qui tire sa valeur de celle d'un autre instrument, tel qu'un titre de dette, une action marchandise ou un indice spécifique. Les instruments dérivés les plus courants sont les contrats à terme de gré à gré, les contrats à terme standardisés, les options et les contrats sur principal notionnel tels que les échanges financiers, les contrats de taux plafond, les contrats de taux plancher, les contrats de tunnel de taux et les produits dérivés du crédit. Contrairement aux titres de dette aux actions traditionnels, ces instruments ne comportent pas en général de revenu sur un instrument initial.

Il est à noter que, la troisième partie du rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables reproduit une mise à jour et une extension d'un rapport de 1998 de l'OCDE intitulé « *La fiscalité des transactions mondialisées sur instrument financiers* ». Pour cette raison, cette partie ne traite pas uniquement des questions touchant l'attribution de bénéfices aux établissements stables, mais également de l'application de l'article 9 dans le cas des transactions mondialisées entre entreprises liées¹.

De même, l'approche suivie dans la partie III, inclut une analyse détaillée des principales fonctions exercées dans le cadre des transactions mondialisées et de la façon dont les différentes étapes de l'approche autorisée de l'OCDE doivent être appliquées.

Selon **HOOR Olivier R.**², la principale difficulté que posent les transactions mondialisées est liée au large degré d'intégration des différentes fonctions ayant trait à ces transactions ; compte tenu de cette intégration, l'application des méthodes transactionnelles du partage des bénéfices doit souvent être privilégiée³.

B) ÉTABLISSEMENT STABLE RESULTANT DES ACTIVITES D'UN AGENT DEPENDANT :

Un dernier cas particulier est celui de l'établissement stable résultant des activités d'un agent dépendant⁴. Ce cas est traité aux paragraphes 227 à 247 de la partie I du rapport de 2010⁵. Ses paragraphes expliquent tout d'abord que, ce rapport n'a pas pour objet d'examiner s'il existe un établissement stable en vertu de l'article 5, paragraphe 5 du modèle de l'OCDE, mais plutôt le rapport est pour objet d'analyser les conséquences de l'existence d'un établissement stable-agent dépendant, du point de vue des bénéfices qui doivent être imputés à cet établissement stable⁶.

Mais, lorsqu'un établissement stable est présumé exister selon les dispositions de l'article 5, paragraphe 5 du modèle de l'OCDE, il existe deux contribuables différents dont il est nécessaire d'établir les bénéfices. Soit d'une part, l'entreprise étrangère qui est réputée avoir

¹ Voir par.2 de la partie III du rapport de 2010, OCDE.

² C'est un auteur international Tax directeur au sein de la société ATOZ Tax Advision (Taxand Luxembourg). Il a acquis plus de 12 années d'expérience au sein de cabinets de conseil en fiscalité internationale au Luxembourg. Il est aussi expert-comptable et steuerberater (Conseiller fiscal allemand).

³ HOOR Olivier R., ouvrage précité, p. 237.

⁴ Un tel établissement stable résulte des dispositions de l'art.5 par. 5 MC-OCDE.

⁵ V. les par. 274 à 284 de la partie III du rapport 2010, qui traite du cas particulier de l'établissement stable constitué par l'agent dépendant qui exerce des fonctions associées à une entreprise effectuant des transactions mondialisées, ainsi que le Commentaire 26 du même modèle version (2008).

⁶ Par. 46, B-6 : « *ES-agent dépendant* », partie I du rapport de MC-OCDE 2010.

un établissement stable du fait de ce paragraphe, et d'autre part, la personne dont les activités pour le compte de cette entreprise étrangère a entraîné l'application du paragraphe 5¹.

Cette précision est importante puisqu'il est parfois considéré par erreur que c'est cette dernière personne qui constitue l'établissement stable². Mais cette dernière personne est généralement et non pas nécessairement résidente de l'État où l'établissement stable est situé. Cette personne est fréquemment rémunérée par voie de commissions liées aux contrats qu'elle a conclus au nom de l'entreprise étrangère.

Toutefois, l'application des dispositions de la convention aux bénéfices réalisés par ladite personne, ne pose généralement pas de difficultés, si ce n'est le fait que cette personne est souvent une entreprise associée à l'entreprise étrangère, ce qui soulève la question de savoir si les conditions convenues dans les relations entre les deux entreprises, y compris le montant des commissions versées, satisfont au principe de pleine concurrence³.

En revanche, la détermination des bénéfices attribuables à l'établissement stable réputé pose plus de difficultés. La première difficulté, consiste à définir ce qu'est l'établissement stable réputé ? Selon l'article 5, paragraphe 5 du modèle de l'OCDE, toutes les activités exercées par la personne pour le compte de l'entreprise étrangère, et non seulement les activités liées à la conclusion de contrats au nom de cette entreprise, sont réputées exercées par l'intermédiaire de cet établissement stable⁴.

De plus, le rapport de 2010 rejette expressément l'approche dite « *contribuable unique* » selon laquelle la personne qui agit pour le compte de l'entreprise étrangère ne ferait qu'un avec l'établissement stable réputé. De sorte que l'imposition de bénéfices réalisés par

¹ Art. 5. Par. 5, « ...Lorsqu'une personne agit pour le compte d'entreprise et dispose dans un Etat contractant de pouvoirs qu'elle y exercer habituellement lui permettre de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet Etat pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise ... ». OCDE, 2010.

² Cette erreur est en partie due à la rédaction initiale du par. 5 qui, dans le projet de convention de 1963, se lisait comme suit : « Une personne agissant dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant- autres qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 5 est considérée comme 'établissement stable', dans le premier État si elle dispose dans cet État de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise ».

³ R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, ouvrage précité, p. 277.

⁴*Ibidem*.

cette personne, ajustés si nécessaire pour tenir compte du principe de pleine concurrence, ferait en sorte qu'il n'y ait aucun autre bénéfice imposable de l'établissement stable¹.

A cet égard, le rapport de 2010 prévoit essentiellement que la détermination des bénéfices attribuables à un tel établissement stable doit se faire selon les mêmes principes de ceux qui s'appliquent à tout établissement stable. Ce qui requiert à cette fin une analyse fonctionnelle et factuelle².

Cette analyse permettra d'identifier les fonctions que la personne qui agit pour l'entreprise étrangère exerce pour son propre compte ainsi que celle qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise étrangère. Elle permettra aussi d'attribuer des actifs, risques et des capitaux à cet établissement stable compte tenu des fonctions exercées pour le compte de l'entreprise étrangère³.

De plus, cela permettra la détermination de bénéfices attribuables à cet établissement stable, bénéfices dont le calcul tiendra compte d'une rémunération de pleine concurrence pour la personne qui a exercé ces activités pour le compte de l'entreprise étrangère⁴.

A la fin de cette analyse fonctionnelle et factuelle, on peut constater que cette dernière est nécessaire pour considérer l'établissement stable comme s'il s'agit d'une entité fonctionnellement distincte. Après avoir identifié les fonctions humaines significatives pertinentes pour déterminer la partie de l'entreprise qui assume ou gère ultérieurement des risques donnés. L'établissement stable dans ce cas être le propriétaire économique d'actifs donnés. Donc, il faut attribuer à l'établissement stable un montant approprié de capital⁵.

Cette étape de l'analyse est apparemment nécessaire pour identifier la partie de l'entreprise qu'il convient de considérer comme héritant des droits et obligations résultant des transactions conclues avec d'autres entreprises. Elle est nécessaire aussi pour les opérations internes qu'il convient de considérer comme ayant été effectuées entre l'établissement stable et

¹ Op., cit.

² En présence d'établissement stable agent dépendant conformément à l'article 5, paragraphe 5,

³ Par, 47, B-6 : « *ES-agent dépendant* », partie I du rapport de MC-OCDE 2010.

⁴ *Ibidem*.

⁵ OCDE, « *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », Op., cit. p. 24.

d'autres parties de l'entreprise, avec laquelle il est considéré effectuer des opérations internes pour fixer le prix de celles-ci à la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE¹.

SECTION 2 : LA DEUXIEME ETAPE : APPLICATION DE LA FICTION DE L'ENTREPRISE INDEPENDANTE

Lorsque l'analyse fonctionnelle et factuelle exécutée en vertu de la première étape de l'approche autorisée de l'OCDE, elle a permis d'identifier les transactions avec des entreprises associées ainsi que les opérations internes au sein de l'entreprise, afin de déterminer les bénéfices attribuables à l'établissement stable². Donc, il restera à s'assurer que les conditions (en particulier les prix de transferts³) de ces transactions et opérations internes soient conformes aux principes de pleine concurrence⁴, ce qui est l'objectif de la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE⁵.

Cette deuxième étape vise donc à appliquer la « *fiction* » de l'entreprise « *indépendante* » requise par l'article 7 du modèle l'OCDE ; Elle expose de même le principe de pleine concurrence qui est énoncé à l'article 9 du même modèle.

Autrement dit, cette approche autorisée de l'OCDE dans sa deuxième étape consiste à appliquer le principe de pleine concurrence dans l'application des méthodes de fixation des prix de transfert pour l'attribution des bénéfices (**sous-section 1**), et à comparer les opérations internes entre l'établissement stable et l'entreprise dont il fait partie, et les transactions entre entreprises indépendantes, dite principe de comparabilité (**sous-section 2**).

SOUS-SECTION 1 : LE PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE DANS L'APPLICATION DES METHODES DE FIXATION DES PRIX DE TRANSFERT POUR ATTRIBUTION DE BENEFICES

Comme on a suscité, l'approche autorisée de l'OCDE dans sa deuxième étape consiste à appliquer le principe de pleine concurrence de l'article 9, tel qu'il est expliqué dans les

¹*Ibidem.*

²*Ibid*, p, 25.

³ Les prix de transfert selon une définition générale, est une technique utilisée depuis longtemps par les groupes, leur permettant ainsi de délocaliser leurs bénéfices de façon importante. Le prix de transfert est le prix qui est facturé entre des sociétés du même groupe, implantées dans différents pays. Lors d'une vente de marchandises, le prix peut être sous-évalué pour minorer dans un pays les bénéfices de l'entreprise, et y limiter l'impôt sur les bénéfices.

⁴L'OCDE ayant adopté le principe du « *prix de pleine concurrence* » pour les opérations intergroupes afin d'éviter les conflits entre les différentes administrations fiscales et les distorsions de concurrences entre les entreprises.

⁵Paragraphe (183-223) de la partie I du « *Rapport 2010 sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables* ». OCDE, 2010.

principes à l'attribution de bénéfices à un établissement stable, en utilisent le principe de pleine concurrence conformément à l'article 7, paragraphe 2¹.

Le principe de pleine concurrence, tel qu'énoncé à l'article 9 paragraphe 1 du modèle de l'OCDE, est un élément fondamental des conventions fiscales bilatérales. Cette disposition lie les pays membres de l'OCDE ainsi que les pays non membres, dans le but de garantir une concurrence équitable sur le plan fiscal. L'article 9 joue ainsi un rôle crucial dans la prévention de la double imposition et la promotion de la transparence dans les transactions internationales. Son importance ne peut être sous-estimée dans le contexte actuel de mondialisation économique.

L'article 9, paragraphe 1 stipule : « *Lorsque les deux entreprises associées sont, dans leur relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence* »².

Selon RUI Isabel, les prix de transfert occupent une place importante dans la mise en œuvre du contrôle fiscale par les États³. Il s'agit d'éviter l'érosion de la base imposable due à des accords conclus entre sociétés liées, et qui ne correspondent pas aux relations existantes entre sociétés indépendant⁴.

Généralement la vraie problématique des prix de transfert au sein du même groupe est traduite par une pratique de délocalisation entre ses différentes filiales nationales, qui constituent autant de sociétés sœurs, dépendantes juridiquement et économiquement. Celles-ci, pratiquent la politique de prix pas comme celle d'un marché de pleine concurrence⁵.

Cette pratique est ancienne, mais elle s'est développée à grande échelle au cours des vingt dernières années. Cela fait pour double effet, de limiter le poids de l'impôt réellement

¹ Par. 51-53 p. 25 du « *Rapport 2010 de l'OCDE sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », op.,cit.

² Par 1, article 9, modèle de convention de l'OCDE, 2010.

³ Isabel RIU, ouvrage précité, p. 89.

⁴ *Ibidem*.

⁵ Répertoire de droit européen, Copyright 2017, Dalloz.

acquitté par les sociétés multinationales ; et d'assécher le gisement des recettes publiques des Etats à fiscalité substantielle¹.

De même, les prix de transfert constituent une caractéristique légitime et nécessaire des activités commerciales des entreprises multinationales². Néanmoins, lorsque les prix de transfert appliqués ne sont pas conformes aux normes internationales en vigueur, ou au principe de pleine concurrence en vertu de la législation nationale ; Cela peut provoquer des distorsions de répartition des bénéfices entre les pays dans lesquels opère une entreprise multinationale³.

Selon la définition du modèle de la convention 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* »⁴. Le modèle ajoute, « *Les prix de transferts se définissent aussi comme étant les prix des transactions entre sociétés d'un même groupe résidentes d'États différents. Donc ils supposent des transactions intergroupes et le passage d'une frontière* »⁵. De même, « *Il s'agit aussi d'une opération d'import-export au sein d'en même groupe, ce qui exclut toute transaction à l'international avec des sociétés indépendantes, ainsi que toute transaction intergroupe sans passage de frontière* »⁶.

De plus les prix de transferts, ont un pouvoir de s'assurer que les bases d'impositions de chaque pays sont les plus justes possibles, afin d'éviter les conflits entre les différentes administrations fiscales et les distorsions de concurrence entre les entreprises⁷. Les pays membres de l'OCDE ont adopté le principe du « *prix de pleine concurrence* » pour les opérations intragroupes.

Sur cet exemple on va montrer de quelle façon traiter les transferts de capitaux, de biens et services qui interviennent entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise.

¹ *Ibidem.*

² *Ibidem.*

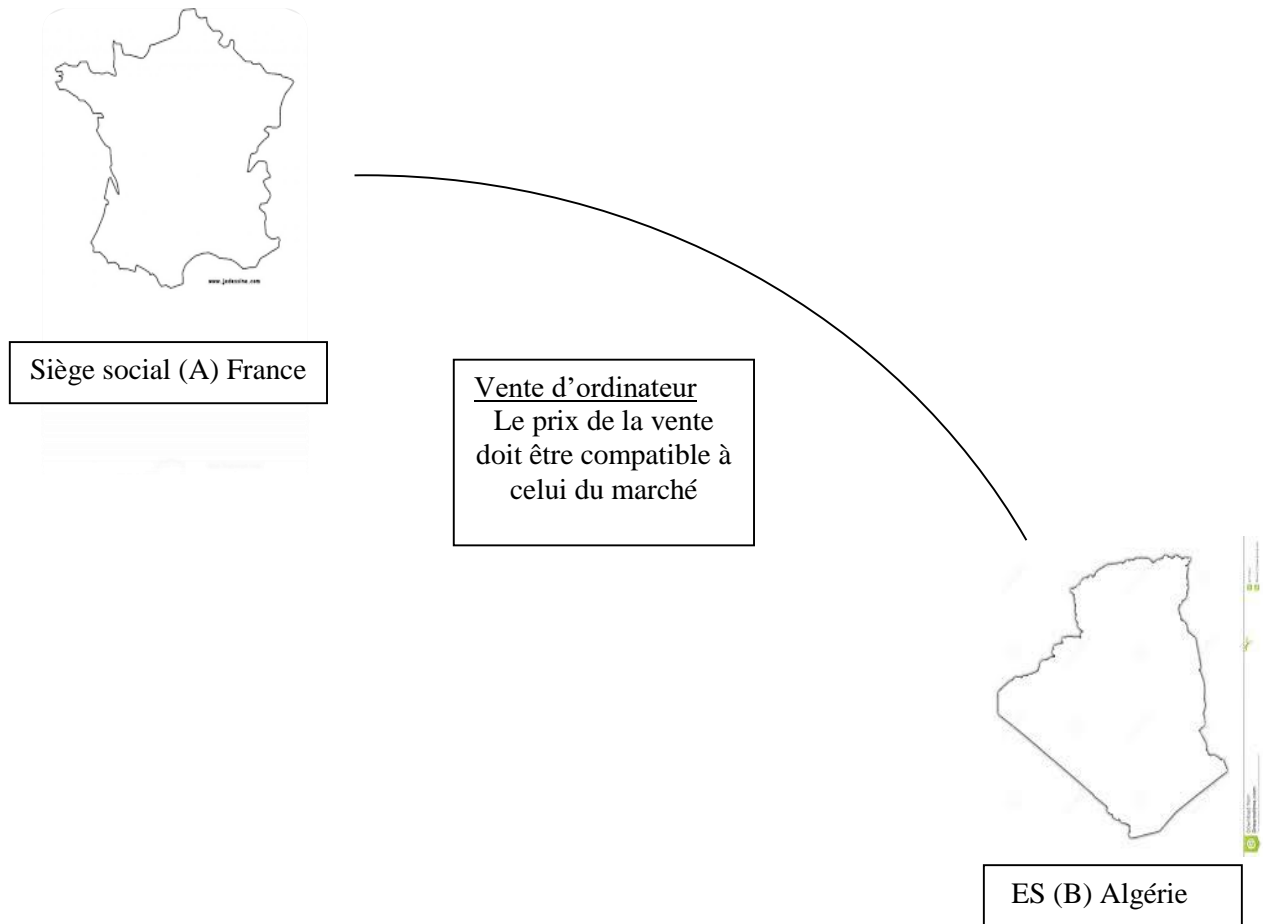
³ *Ibidem.*

⁴ OCDE, « *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », Edition OCDE, Paris, 2022.

⁵ *Ibidem.*

⁶ *Ibidem.*

⁷ www.impots.gouv.fr/documentation/prix_transfert/entrep1.htm#prix2.



L'exemple représente le cas d'un ES qui distribue un produit fabriqué par son siège social (vend d'ordinateur). Le siège (A) établi en France vend des ordinateurs à un établissement stable (B) établie en Algérie afin de les revendre à des tiers. Il est tenu pour acquis que le prix de vente des ordinateurs au tiers client est de pleine concurrence, et par conséquent l'examen du prix de transfert portera sur les opérations internes avec le siège social.

On s'interroge sur la vraie politique des prix de transfert afin de déterminer le bénéfice imputable à l'établissement stable aux titres de ces opérations internes ?

La problématique des prix de transferts

Chaque groupe, afin d'améliorer sa marge bénéficiaire aux dépens des finances d'un Etat à niveau de fiscalité élevé, se tente à délocaliser une fraction de cette marge en obligeant la filiale établie dans un Etat à procéder à deux séries de démarches : tout d'abord, elle doit acheter les fournitures ou les services dont elle a besoin, à des sociétés sœurs établies dans des Etats où le niveau de fiscalité sur les bénéfices est faible tel est le cas de l'Algérie. Cet achat elle le réalise à un prix supérieur à celui de marché. Ensuite, les produits et services qu'elle-

même revend à d'autres sœurs établies dans des Etats similaires aux premiers sont facturés par elle à un prix également inférieur à celui pratiqué sur un marché de pleine concurrence¹.

Notant aussi, les sociétés étrangères installées en Algérie lorsqu'elles sont apparentées, elles sont tenues de mettre à la disposition de l'administration fiscale, en plus des déclarations prévues à l'article 161 du code des procédures fiscales, une documentation permettant de justifier la politique des prix de transfert pratiquée dans le cadre des opérations de toute nature réalisées avec des société liées au sens des dispositions de l'article 141 du code des impôts directs et taxes assimilées. Si une vérification est engagée, ces sociétés doivent mettre à la réquisition des vérificateurs à la demande de l'administration, en plus de la documentation initiale, une documentation complémentaire. Si l'entreprise n'ayant pas respecté l'obligation déclarative est contrôlée, il est procédé, en plus de l'amende citée précédemment, à l'application d'une amende supplémentaire égale à 25% des bénéfices indirectement transférés, selon le même article.

La complexité des prix de transfert est due par les méthodes de leur calcul qui ne sont pas toujours pertinente et aussi car ils font face au pouvoir de l'administration de les contrôler. Sur ce, les prix de transfert sont déterminés sur la base d'un principe fondamental, celui de pleine concurrence. Ce principe a une très grande importance est retenu comme critère par l'OCDE dans son article 9, il est mis en œuvre par l'application de plusieurs méthodes de calcul rangées en deux catégories : les méthodes traditionnelles et les transactionnelles².

§1. LA DETERMINATION DE L'OCDE DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE

Les entreprises multinationales dans une économie mondiale, jouent un rôle très important. Les Etats doivent s'assurer que les profits imposables de dites entreprises ne sont pas transférés artificiellement hors de leurs juridictions, et que l'assiette fiscale déclarée par les multinationales dans leur pays reflète l'activité économique qui y menée³.

En revanche, il est essentiel de limiter les risques de double imposition économique des contribuables. C'est pour cette raison que les Principes de l'OCDE applicables en matière de

¹Répertoire de droit européen, Copyright 2017, Dalloz.

²Sur la détermination des prix de transfert voir : YELLES CHAOUCHE Nassima, thèse précité, pp. 147-148 ; BOUMEDENE Zaza, « *Les prix de transfert : évaluation des prix de transfert des bénéfices* », annales de la faculté de droit, actes du colloque international sur « Attractivité et évasion fiscales », du 7 et 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013, pp. 153-164 ; Juris-Classeur Fiscal : impôt directs, fasc. n°3844, Volume n°1, 2007, pp. 1-10.

³*Ibidem*,

prix de transfert fournissent des lignes directrices sur l'application du « principe de pleine concurrence »¹. Ce principe représente aujourd'hui le consensus international pour la valorisation des transactions internationales entre entreprises associées, selon l'OCDE².

Selon les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert, l'application du principe de pleine concurrence requiert une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprise associées et celles d'une transaction entre entreprise indépendantes. Cette dernière se fait de façon à éliminer toute différence éventuelle qui pourrait influencer sur les conditions (par exemple, le prix) de la transaction examinée ou de permettre un ajustement pour éliminer l'impact de cette différence³.

Le modèle de convention de l'OCDE prévoit dans son article 9 :

« Lorsque une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant ou que, les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant, et que dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéficiaires qui, sans ces causes de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence »⁴.

Notant aussi, que les prix de transferts ne sont pas abordés par l'OCDE uniquement sous l'angle des conventions relatives à la double imposition ; mais également sous un autre angle d'un projet de rapport intitulé « Réorganisations d'entreprise et prix de transferts »⁵. Ce rapport fait suite à la constatation en vertu de laquelle l'absence d'interprétation commune des États

¹Les commentaires du comité des affaires fiscales de l'OCDE étaient peu nourris jusqu'en 1995; c'est à cette date, en effet, qu'a été publié un rapport d'ensembles sur la question. Intitulé « *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* » (Paris, OCDE, 1995), dernière mise à jour, 2022.

² Les pays membres de l'OCDE et d'autres juridictions ont adopté le principe de pleine concurrence pour plusieurs raisons. L'une des raisons est que ce principe permet de traiter à peu près sur un pied d'égalité les entreprises multinationales et les entreprises indépendantes. En s'efforçant d'harmoniser le régime fiscal des entreprises associées et les entreprises indépendantes. *Ibidem*, p. 32.

³ Par. 1.33, « *Chapitre I : Principe de pleine concurrence* », op, cit, p. 40.

⁴Art. 9, OCDE, 2010.

⁵OCDE, « *projet de rapport sur les réorganisations d'entreprise et les prix de transfert* », 19 septembre 2008.

concernant l'application du principe de pleine concurrence crée une insécurité juridique due aux prix de transfert¹.

Ajoutant, même dans le projet de modification du rapport de 1979 de l'OCDE, le comité des affaires fiscales précisait qu'« *il y a plusieurs raisons pour lesquelles les pays membres de l'OCDE et d'autres pays ont adopté le principe de pleine concurrence. Une importante raison est que le principe de pleine concurrence fournit une large parité de traitement fiscal entre les entreprises multinationales et les entreprises indépendantes. Parce que ce principe met entreprises associées et les entreprises indépendantes sur un pied d'égalité aux fins de l'impôt. Comme il évite la création d'avantages ou de désavantages fiscaux* »².

En outre, dans l'application du principe de pleine concurrence et plus particulièrement aux établissements stables, l'OCDE, dans son rapport de 2010, préconise de leur appliquer les mêmes méthodes qu'aux structures juridiques distinctes³.

Afin de mieux comprendre voici un exemple d'illustration cité par le modèle de l'OCDE :

L'exemple de l'OCDE de fixation des prix de transfert : ⁴

Prenons le cas d'un établissement stable qui distribue un produit fabriqué par son siège social. Supposons à cette fin que l'établissement stable devrait être considéré avoir acheté le produit auprès du siège social pour le revendre à des tiers. Il est tenu pour acquis que le prix de vente au tiers client est celui de pleine concurrence et par conséquent, l'examen du prix de transfert portera sur les opérations internes avec le siège social.

Pour déterminer le bénéfice imputable à l'établissement stable au titre de ces opérations internes, les méthodes de fixation des prix de transfert s'appliqueront selon les activités industrielles ou commerciales et les fonctions de l'établissement en tant que distributeur.

¹SILBRZTEIN Caroline, « *Projet de rapport de l'OCDE sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises* », Droit fiscal, n°46, 13 novembre 2008, pp. 11-15.

² OCDE, committee on fiscal, Task Force on the Revision of the 1979 Transfer Pricing Report 31 mars 1995. Cité par Isabel RIU, ouvrage précité, p. 91.

³ OCDE, « *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », 2010, §184 et suivants : « *L'approche autorisée de l'OCDE consiste à comparer les opérations interne entre l'ES et l'entreprise dont il fait partie et les transactions entre entreprises indépendantes* ».

⁴ L'exemple cité par le modèle de l'OCDE dans la « *Section D-3, (ii). Application des méthodes de fixation des prix de transfert pour l'attribution de bénéfices* ».

§ 2. LA DETERMINATION DU PRIX CONFORME AU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE

Lorsque l'analyse fonctionnelle est réalisée, l'entreprise doit choisir la méthode la plus adaptée pour rémunérer l'activité. Pour ne pas courir de risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ce prix est conforme au prix de pleine concurrence. Elle doit donc le comparer à celui qui serait conclu pour une transaction identique réalisée entre des entreprises indépendantes (sociétés non liées)¹. Cela veut dire, le prix des opérations effectuées entre entités liées telles qu'une société mère avec ses filiales ou le siège avec ses succursales doit être conforme à celui qui existe au marché².

Selon Bruno GOUTHIERE, le principe de pleine concurrence « signifie qu'une entreprise associée doit constituer un centre de profit distinct des autres membres dégageant des bénéfices même si le reste du groupe est en perte »³. On comprend que les entités du même groupe dans leurs impositions s'opèrent en pleine concurrence sur leurs transactions internes, donc doivent être traitées fiscalement comme s'ils n'appartenaient pas au groupe.

Le principe de pleine concurrence qui fait autorité est énoncé à l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, lequel est à la base des conventions fiscales bilatérales liant des pays membres de l'OCDE. Notamment, liant de plus en plus, des pays non membres (tel que l'Algérie). Dans ses conventions bilatérales signées, l'Algérie a repris le texte tel qui est édicté à l'article 9 du modèle de l'OCDE. Dans une circulaire de la direction générale des impôts (DGI) n° 06/2008 dont les dispositions seront reprises et développées par une autre circulaire du 6 août 2013 exprime la volonté des autorités fiscales d'adopter le principe de pleine concurrence en matière de prix de transfert : « *Les transactions entre entreprises apparentées doivent être effectuées en respectant « le principe de pleine concurrence »*⁴. Et elle donne la signification : « *Ce principe signifie que le prix a été fixé dans les conditions normales du marché, à l'exclusion de toutes pratique déloyales »*.

Donc, l'Algérie par ses circulaires prévoit que lorsque le prix de marché fait défaut, les services doivent adopter le prix comparable qui est le prix qu'auraient pratiqué deux entités

¹GOUTHIERE Bruno, Op, cit., p. 1084.

²ACARD Claire, RONTAINE Fabien, « *Prix de transfert et droit de la concurrence : les liaisons dangereuses* », Revue de droit fiscal, n°49, 2011, p. 10.

³B. GOUTHIERE, Op., cit, p. 1087.

⁴Circulaire n° 674 MF/DGI/DLRE/SD2/2013 du 06 août 2013 ayant pour objet les prix de transfert et les bénéfices indirectement transférés.

indépendantes similaires réalisant une transaction comparable¹. En se référant, pour procéder à un ajustement des bénéficiaires, aux conditions qui avantageraient entre entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables².

En revanche, selon l'OCDE le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée³. En procédant de cette manière, il faut savoir si les conditions des transactions contrôlées faites entre les membres du groupe multinational, diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre ? Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée « *analyse de comparabilité* ». Elle est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence, que nous examinerons plus loin dans notre étude.

Selon les principes de l'OCDE applicable en matière de prix de transferts à l'intention des entreprises multinationales, l'entreprise a le choix entre cinq méthodes les plus fréquemment afin de déterminer des prix de transferts⁴. Il s'agit pour l'entreprise de rechercher et de sélectionner parmi cette multitude de méthodes « *la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique* »⁵.

En raison de l'extrême complexité de la matière des prix de transfert, l'OCDE ne s'est pas limitée à proposer une seule et unique méthode, mais a établi une multitude de méthodes⁶. Les dispositions sont préconisées dans un Rapport intitulé : « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* »⁷. Ces méthodes s'appliquent selon le type de fonction exercée qui se

¹YELLES CHAUCHE Nassima, thèse précitée, p.149.

²Op., cit.

³OCDE, « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », « *Chapitre I : Le Principe de pleine concurrence* ». V. C. 2.1, p. 99, 2022.

⁴OCDE, « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* » V. C. 2.1, « *Chapitre II : Méthodes de prix de transfert* », p. 99, 2022.

⁵*Ibidem*.

⁶La circulaire de la direction de la législation et de la réglementation de la DGI du 06 juin 2013 explique les méthodes de détermination des prix de transfert d'une manière très brève en 04 pages et renvoie aux « principes directeur » de l'OCDE qui traitent ces méthodes en plus de 200 pages. V. YELESS CHAUCHE Nassima, Op., cit, p. 150.

⁷Ce rapport a été plusieurs fois complété avant d'être publié en 2010, sous sa forme actuelle, le rapport a été adopté par le conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Il est a été en cours de révision, notamment sur la question des incorporels avant d'être nouveau publié en 2017, et sa toute dernière révision a été publiée en 2022 sous la même intitution.

sont trois méthodes dites traditionnelles, fondées sur les transactions, et deux méthodes dites transactionnelles, fondé sur les bénéfices¹.

Concernant les trois méthodes dites traditionnelles, fondées sur les transactions :

- Le prix comparable sur le marché libre ;
- Le prix de reventes moins ;
- Le prix de revient majoré.

Les deux méthodes dites transactionnelles, fondées sur les bénéfices :

- La méthode du partage des bénéfices ;
- La méthode transactionnelle de la marge nette.

A) LA DETERMINATION DES METHODES TRADITIONNELLES FONDEES SUR LES TRANSACTIONS

Dans cette partie on va détailler les méthodes traditionnelles des prix de transfert fondées sur les transactions qui sont utilisés pour appliquer le principe de pleine concurrence. Il s'agit de la méthode du prix comparable sur le marché libre ou méthode directe, méthode de prix de revente et la méthode du prix de revient majoré.

a) La méthode du prix comparable sur le marché libre ou méthode directe

Comme on a suscité au paravent, afin de s'assurer que les prix de transfert entre les entreprises dans le même groupe sont de pleine concurrence². Il faut les comparer à ceux pratiqués sur le marché libre pour les transactions identiques entre des entreprises indépendantes. Donc le prix de pleine concurrence est obtenu en substituant le prix pratiqué pour la transaction comparable sur le marché libre à celui pratiqué pour la transaction avec l'entreprise associée³.

Cette méthode consiste à comparer le prix de transfert appliqué entre les entreprises liée, au prix du bien ou service pratiqué entre un acheteur et un vendeur indépendant⁴. Cette méthode

¹ *Ibid*, OCDE, « Chapitre II : Méthodes de prix de transfert », p. 105, 2022.

² OCDE, « Chapitre II: Méthodes de prix de transfert », op, cit,p. 103.

³ *Ibidem*.

⁴ Partie II, méthode traditionnelle fondées sur les transactions, rapport OCDE, « Principe de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », p. 105, 2022.

est la plus satisfaisante et la plus fiable pour déterminer le prix de pleine concurrence¹. Cependant elle suppose qu'il n'existe pas de différence entre les transactions comparées ou les entreprises effectuant ces transactions, susceptible d'avoir une incidence significative sur le prix de marché (différence de localisation géographique des marchés, de volume, de conditions de transport, d'assurance, de délais de règlement, de droit de douane...)². Selon l'OCDE, cette méthode est la plus simple des méthodes.

Toutefois, dans certains cas, on ne dispose pas de transactions comparables pour appliquer cette approche directe et il faudra comparer les transactions contrôlées avec les transactions sur le marché libre sur la base d'indices moins directs que les prix. Par exemple, les marges brutes ou marges commerciales. C'est ce qui sera pratiqué pour les méthodes du prix de revente et du prix de revient majoré³.

Selon l'exemple cité par HOOR Olivier, Si le siège social vend aussi le produit à des tiers distributeurs dont l'activité commerciale est comparable à celle de l'établissement stable, on pourrait utiliser la méthode du prix comparable sur le marché libre pour déterminer le prix auquel l'établissement stable aurait obtenu les produits s'il avait été une « entreprise distincte et indépendante » au sens du paragraphe 2 de l'article 7. Le montant du bénéfice brut qui lui est attribué sera égal à la différence entre les recettes tirées de ventes à des tiers clients attribuées à l'établissement stable et le prix facturé en théorie par le siège social, ajusté, si nécessaire en fonction du prix de pleine concurrence pour des transactions comparables entre des tiers distributeurs et des fabricants comparables⁴.

b) La méthode du prix de revente

L'objectif de cette méthode est de connaître le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante⁵. De même, cette méthode est particulièrement adaptée pour les opérations de commercialisation. Elle consiste à retenir comme point de départ le prix auquel l'acheteur (membre du groupe) revend le bien à des clients hors groupe ; on déduit ensuite de ce prix qui, par hypothèse, est le prix de marché, une marge

¹ V. Exemple d'application de la méthode du prix de transfert comparable sur le marché libre cite Chapitre II: méthode de prix de transfert, B.2, du Rapport OCDE « *Chapitre II / Méthodes des prix de transfert* », 2022, p. 107, op., cit.

² *Ibidem*.

³ *Ibidem*, p. 107.

⁴ V. Aussi, HOOR Olivier R., ouvrage précité, p. 146.

⁵ *Ibidem*, 108.

appropriée qui devra être déterminée à partir d'une étude économique fondée sur une analyse de comparables¹. Le prix de revente, déduction faite de la marge brute est, le cas échéant, modifié en fonction des coûts liés à l'achat du produit, exemple les droits de douane².

Sur ce, la marge sur le prix de revente est calculée en prenant en compte les frais de vente et autres dépenses d'exploitation d'un revendeur, les risques à sa charge, les actifs utilisés et la réalisation d'un bénéfice convenable. Elle est fixée par comparaison avec les opérations comparables réalisées sur le marché libre par une entreprise indépendante³.

Toutefois la circulaire de la DGI de 2013 donne la formule suivante⁴ :

Prix d'achat = prix de vente – marge brute de pleine concurrence

c) *La méthode du prix de revient majoré*

Cette méthode exige d'abord de déterminer la somme des coûts d'un fournisseur de produits ou des services dans le cadre d'une transaction intragroupe ; ensuite, il convient d'y ajouter une marge appropriée pour déterminer le prix de pleine concurrence de la transaction étudiée⁵. Cette marge doit être calculée à partir d'études économiques qui prennent en considération les fonctions exercées, les actifs utilisés, les risques assumés et les conditions du marché, c'est-à-dire par une analyse des « comparables » dans le marché. Cette méthode est généralement considérée comme appropriée⁶ :

¹*Ibidem.*

²Beaucoup d'administrations douanières appliquent dans les grandes lignes le principe de pleine concurrence pour comparer les valeurs à attribuer aux marchandises importées par des entreprises associées, qui peuvent être influencées par les relations particulières qui les unissent, et la valeur d'articles similaires importés par des entreprises indépendantes. Toutefois, les méthodes de valorisation utilisées à des fins douanières peuvent ne pas être alignées sur les méthodes de prix de transfert de l'OCDE. Ceci étant dit, les valeurs en douane peuvent être utiles à l'administration fiscale pour vérifier si le prix de transfert pratiqué dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées est bien conforme au principe de pleine concurrence et vice versa. V. Com. D.5, OCDE, « *Examen de la comparabilité et méthodes transactionnelles des bénéficiaires : Révision des chapitres I-III des principes applicables en matière de prix de transfert* », p. 22, 2010.

³Cette méthode fait appel à la notion de marges bénéficiaires comparables, qui doivent être déterminées en prenant notamment en compte les éléments suivants :

- la nature et l'importance du rôle et des risques encourus par le membre du groupe revendeur de la marchandise
- la variation de la marge bénéficiaire selon les conditions de marché auxquelles le revendeur est susceptible d'être confronté. V. OCDE, « *Principe de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », p. 110, 2022. www.read.oecd-ilibrary.org.

⁴ Circulaire de la DGI du 6 août 2013, précitée, p. 13.

⁵ OCDE, « *Chapitre II : Méthodes des prix de transfert* », p. 114

⁶ *Ibidem*, p. 16.

- pour la vente de produits semi-finis ;
- pour les prestations de services ;
- lorsque des entreprises dépendantes sont liées par des conventions de mise en commun d'équipements ou d'approvisionnements à long terme.

Selon la circulaire de la DGI propose de retenir la forme suivante :

Prix de revente = coût de revient + marge de pleine concurrence

De même, la circulaire de la DGI-2013 recommande cette méthode particulièrement pour les prestations de services et les sous-traitements qui ont des fonctions et des risques réduits et donc des perspectives de résultats limitées. Elle la recommande également lorsque des produits semis finis sont vendus entre entreprises liées¹.

B) LES METHODES TRANSACTIONNELLES FONDEES SUR LES BENEFICES

Ces méthodes transactionnelles de bénéfices cherchent à déterminer des prix par référence aux profits générés au titre des transactions particulières entre entreprises associées². Les seules méthodes de bénéfices conformes au principe de pleine concurrence sont les méthodes transactionnelles de partage des bénéfices. Les autres méthodes, dites des « bénéfices comparables » ou « du prix de revient majoré du prix de revente modifié », ne sont acceptables que si elles sont conformes à ces principes³. Il est à préciser que, le comité des affaires fiscales de l'OCDE ne considère aujourd'hui que deux formules : la méthode transactionnelle de bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette⁴.

a) La méthode transactionnelle de partage de bénéfices

Elle consiste à déterminer le montant global des bénéfices provenant de certaines transactions contrôlées. Le partager entre les différentes entités associées s'effectue en fonction d'une clé établie sur la base d'une analyse fonctionnelle des fonctions exercées par chaque

¹ La circulaire de la DGI, précitée de 2013.

²OCDE, « *Chapitre II : Modèles des prix de transfert* », Op., cit p. 121.

³*Ibidem.*

⁴*Ibidem.*

entreprise¹. Autrement dit, il s'agit, en quelque sorte, de considérer que les entreprises associées ont fictivement créé une entreprise commune et de déterminer.

Remarquant que cette méthode est recommandée pour les opérations très intégrées au sein d'un même groupe quand elles sont communes, et quand il n'est pas possible de déterminer une valorisation pour chaque opération ou de la justifier². Tel est le cas, par exemple, de la construction et l'assemblage d'un produit est par la suite vendu à un client indépendant.

b) La méthode transactionnelle de la marge nette

Cette méthode exige la détermination, à partir d'une référence appropriée, comme les coûts, les ventes ou les actifs, de la marge bénéficiaire nette que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée³. La marge nette doit être déterminée par référence à des transactions comparables sur le marché et compte tenu de l'analyse fonctionnelle. Cette méthode s'applique d'une façon voisine des méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente, mais elle détermine des marges et non pas des prix (ou, plutôt, les prix se déduisent ensuite des marges et non l'inverse)⁴. D'une façon générale, cette méthode, fondée sur une comparaison des marges nettes, peut s'appliquer à tous les biens corporels, incorporels ainsi qu'aux prestations de services⁵.

Cependant, elle nécessite pour qu'elle soit fiable à un résultat de pleine concurrence, un niveau de comparabilité similaire à celui qui est requis pour les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente⁶.

Après avoir exposé les différentes méthodes des prix de transfert, on peut constater qu'il n'est pas toujours facile pour l'administration fiscale d'apprécier la méthode adopter par le groupe et d'effectuer les comparaisons par rapport au principe de pleine concurrence en mettant en œuvre les « principes directeurs » de l'OCDE. Selon Bruno GOUTIERE, ces principes « ne donnent que des indications très générales et peuvent difficilement résoudre les questions

¹*Ibid*, p. 138.

²*Ibid*, p. 139.

³OCDE, « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et les administrations fiscales* », 2022, p. 121.

⁴*Ibidem*.

⁵*Ibid*, p. 122.

⁶*Ibid*, p. 125.

particulières que posent les groupes car celles-ci s'insèrent dans le contexte spécial de leur situation propre »¹.

SOUS-SECTION 2 : L'ANALYSE DE LA COMPARABILITE ENTRE L'ETABLISSEMENT STABLE ET L'ENTREPRISE

L'analyse de la comparabilité selon l'approche autorisée de l'OCDE, consiste à comparer les *opérations internes* entre l'établissement stable et l'entreprise dont fait partie, et les *transactions* entre entreprises indépendantes². Cette analyse de comparabilité, est fondée sur les orientations qui figurent dans les principes fondamentaux énoncé dans la Section B-4 relativement à la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE, figuré dans le Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables³.

Selon le Rapport, ces principes identifient cinq facteurs déterminant la comparabilité entre transaction contrôlées et non contrôlées sont : les caractéristiques des biens et services, les clauses contractuelles, l'analyse fonctionnelle, les situations économiques et les stratégies des entreprises⁴.

Selon l'approche autorisée, lorsqu'une opération interne est prise en compte, l'analyse factuelle et de comparabilité attribuera un prix ou des bénéfices au titre des opérations internes par référence à des transactions comparables entre entreprises indépendantes⁵. L'application de cette comparabilité, aboutie à un résultat soit qu'il n'y pas de différence modifiant notablement l'indicateur utilisé pour attribuer des bénéfices à l'établissement stable ; soit que des rajustements suffisamment précis peuvent être apportés afin d'éliminer les effets de ces différences⁶.

Il est à noter que, la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE prévoit qu'après avoir procédé à cette analyse de comparabilité, il faut déterminer et appliquer la méthode la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce⁷. Cela fait, pour déterminer la rémunération de pleine concurrence dans le cas des diverses transactions avec des entreprise associées, ainsi

¹GOUTHIERE Bruno, « *Les impôts dans les affaires Internationales* », ouvrage précité, p. 108.

²V. par. 183, OCDE, « *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », 2010.

³*Ibidem*.

⁴*Ibidem*.

⁵*Ibidem*.

⁶*Ibidem*.

⁷« *Selon l'approche autorisée de l'OCDE, pour déterminer la détermination de pleine concurrence des opérations internes, il y a lieu de choisir la méthode la plus approprié aux circonstances du cas d'espèce et de l'application par analogie aux orientations qui figurent dans les principes* ». Par. 184, D-3 (i), du rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables.

que des opérations internes au sein de l'entreprise, qui sont pertinentes aux fins de la détermination de bénéfices attribuables à l'établissement stable¹.

Donc, le choix de la méthode la plus appropriée se fera à la lumière des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, dans sa sous-section (ii) du Rapport sur *l'attribution de bénéfices aux établissements stables de 2010* (qui incluent une description détaillée des différentes méthodes potentiellement applicables et des facteurs qui influent sur le choix de la méthode la plus appropriée)².

Enfin, une fois cette deuxième étape franchie, l'on dispose de tous les éléments (soit la nature et le montant des transactions et opérations internes attribuables à l'établissement stable) pour opérer le calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable.

En résumant, l'analyse de comparabilité est une étape cruciale dans la détermination du prix de transfert entre entreprises liées. Dans le cas d'un établissement stable, cette analyse vise à identifier des transactions comparables entre des entreprises indépendantes qui peuvent être utilisées pour évaluer si les conditions d'une transaction entre l'entreprise mère et son établissement stable sont conformes au principe de pleine concurrence³.

Voici quelques éléments clés à prendre en compte lors de l'analyse de comparabilité d'un établissement stable⁴ :

1. Caractéristiques des biens ou services : Il s'agit d'examiner les caractéristiques physiques, fonctionnelles et contractuelles des biens ou services échangés entre l'entreprise mère et son établissement stable.
2. Analyse des fonctions, des actifs utilisés et des risques assumés : Cette analyse permet d'identifier les principales activités, ressources et risques associés à l'établissement stable.

¹ Commentaire sur l'art. 7, par. 2.30, l'OCDE, p. 152, <https://commentaire-sur-l'article-7.read.orcd-ilibrary.org>. Voir aussi R.DANON, X.OBERSON, D.GUTMANN, P.PISTONE, ouvrage précité, p. 272.

² OCDE, « *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », 2010.

³ OCDE, « *Lignes directrices applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* ». <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert>

⁴ *Ibidem*.

3. Conditions de marché : Il faut tenir compte des conditions économiques, du marché et du secteur d'activité dans lesquels opère l'établissement stable.

4. Stratégies commerciales : Les stratégies et les politiques de l'entreprise mère et de l'établissement stable doivent être prises en compte.

5. Comparaison avec des transactions entre entreprises indépendantes : Identifier des transactions comparables entre des entreprises indépendantes peut aider à déterminer si les conditions entre l'entreprise mère et l'établissement stable sont conformes au principe de pleine concurrence.

CONCLUSION DE CHAPITRE 2

Lorsque les prix de transfert se traduisent par le déplacement artificiel des bénéfices hors d'un pays, ils le privent avant tout de recettes fiscales essentielles. Ces transferts de bénéfices peuvent avoir également des conséquences beaucoup plus importantes : l'évasion fiscale de grandes entreprises assujetties sera perçue comme « injuste » par les citoyens et peut saper la légitimité et la crédibilité du système fiscal au sens large. Par conséquent aussi inciter l'ensemble des contribuables à ne pas respecter leurs obligations. Sur ce, on pense que les pays développés comme les pays en développement sont confrontés à ces difficultés. Face à ce problème contemporain, il était nécessaire de s'orienter vers la solution qui ne peut venir qu'à travers une coopération transfrontalière.

De même, selon l'OCDE, l'édition de janvier 2022 dite « *les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », comprend des instructions révisées. Elle vise spécialement la mise en œuvre de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices et les instructions à l'intention des administrations fiscales. Cela fait sur l'application de l'approche relative aux actifs incorporels difficiles à valoriser approuvées en 2018 ; ainsi que les nouvelles instructions sur les prix de transfert relatives aux transactions financières approuvées en 2020.

Il est à rappeler, selon l'OCDE dans son rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, avait noté que le concept d'entité fonctionnellement distincte appliqué à l'établissement stable n'est qu'une fiction. On a montré dans la section précédente le fonctionnement de cette fiction. Comme il y a lieu également de rappeler que la fixation des

prix de transfert n'est pas une science exacte, justement elle nécessite l'appréciation de la part du contribuable et de l'administration fiscale.

TITRE II

LA METHODE DE LA FORCE ATTRACTION DE L'ETABLISSEMENT STABLE

L'approche de la *force d'attraction* c'est une méthode importante issue du modèle de l'OUN pour attribuer les bénéfices aux établissements stables dans le cadre des conventions fiscales internationales. Cette approche de *force d'attraction* ou le principe de « force of attraction » suppose que, les revenus réalisés dans un État contractant sont toujours attribués à l'établissement stable de l'entreprise situé dans cet État¹. Étant donné que seuls peuvent être attribués à cet établissement stable les bénéfices qu'il est censé avoir réalisés sur la base de ses activités. Ce principe de la *force d'attraction* est en effet en contradiction avec *l'approche de l'entreprise distincte et indépendante* soutenu par le modèle de l'OCDE².

Sur cette contradiction les commentaires de l'ONU résument bien cette situation :

« Selon le modèle de l'OCDE, seuls les bénéfices imputables à l'établissement stable sont imposables dans le pays de source. Le modèle de convention des Nations Unies amplifie ce principe par une règle de force d'attribution limitée qui permet à l'entreprise, dès lors qu'elle exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le pays de la source, d'être imposée sur certains bénéfices commerciaux réalisés dans ce pays du fait d'opérations effectuées par l'entreprise dans le pays de la source, mais non par l'établissement stable. Lorsque, par le principe de la force d'attraction, les bénéfices d'une entreprise autres que ceux qui sont directement imputables à l'établissement stable sont imposables dans l'Etat où l'établissement stable est situé, ces bénéfices doivent être déterminés de la même façon que s'ils étaient directement imputables à l'établissement stable »³.

Dans le même sens, les pays de l'OCDE défendent ce principe selon lequel : *« Seuls les bénéfices attribuables à l'établissement stable peuvent être imposés dans l'État de situation. Et que cet État n'a pas le droit d'imposer les bénéfices réalisés par la société disposant*

¹ Selon l'article 7 du modèle de l'ONU, version 2011.

² Attribution de bénéfices aux établissements stables, Cas particulier du transfert d'un élément d'actif.

³V. Commentaires du modèle de convention de l'ONU sur l'article 7, p. 144.

l'établissement stable dans sa juridiction, qui ne sont pas imputables à l'établissement stable. Et de considérer que les établissements stables n'ont pas de « force d'attraction » sur l'intégralité des bénéfices générés par la société dans l'État de leur situation »¹. Donc, il ne suffit pas d'affirmer que les bénéfices qu'une entreprise tire de l'État où est situé l'établissement stable sont automatiquement attribuables à cet établissement stable.

Selon ce qui précède, on remarque qu'il existe des divergences substantielles entre le modèle de l'OCDE et celui de l'ONU en ce qui concerne la manière de rattachement des revenus à l'établissement stable. Donc, il était impératif d'identifier le principe de la force d'attraction et voir les principales divergences entre les deux modèles de convention de l'OCDE et l'ONU (section 1). Ensuite on doit savoir si une situation triangulaire des établissements stables peut exister (section 2). Sur ce, il est important de s'interroger sur les vraies causes justifiant une telle restriction par le modèle ONU, tout en identifier l'approche de « *force attraction* » dans le modèle de l'ONU (Chapitre 1).

Après avoir analysé les principales divergences des deux modèles de conventions fiscales sur la question l'identification et l'imposition du concept d'établissement stable, il sera nécessaire de penser sur quelques réflexions de propositions de solution concernant l'avenir de l'établissement stable prévues dans un deuxième temps (Chapitre 2).

CHAPITRE 1 : IDENTIFIER L'APPROCHE DE LA FORCE D'ATTRACTION DANS LE MODELE DE L'ONU

Les dispositions des modèles de conventions de l'OCDE et l'ONU relatives à la taxation des bénéfices des sociétés font référence, comme nous l'avons souligné au concept d'établissement stable comme règle fondamentale de liaison ou de seuil pour déterminer si un pays peut exercer ses droits d'impositions des bénéfices réalisés par les sociétés non résidentes.

Selon ces dispositions, les bénéfices d'une entreprise résidente dans un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que cette entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y situé². Dans ce cas, les bénéfices de l'entreprise qui sont imputables à cet établissement stable sont assujettis à l'impôt dans le pays d'accueil de cet établissement stable³.

¹ SCHAFFNER Jean, ouvrage précité, pp. 147-148.

² V. Art. 7 des deux modèles de convention de l'ONU et l'OCDE.

³ V. Art. 7 du modèle de convention de l'OCDE.

Toutefois pour déterminer ces bénéfiques, l'article 7 dans son paragraphe 3 stipule que, sont admises en déduction fiscale « *les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'Etat où est situé cet établissement stable, soit ailleurs* »¹.

L'analyse de cet article révèle que ce dernier ne précise aucune limite quant à la déduction fiscale des dépenses imputables à l'établissement stable aux fins d'imposition. De plus, il résulte de cette analyse qu'un gonflement artificiel des charges et des dépenses imputables à l'établissement stable, dans le but de minimiser les bénéfiques réalisés par les sociétés étrangères sur le territoire accueillant leur établissement stable. Sur ce, il en déroule une érosion des recettes fiscales de ces pays d'accueil².

A ce stade, le modèle de l'ONU a établi des limites quant à la déduction de certaines dépenses. Le paragraphe 3 de l'article 7 de ce modèle, précise qu'aucune déduction « *n'est admise pour les sommes qui serraient, le cas échéant, versées (à d'autres titres que le remboursement de frais encourus) par l'établissement stable au siège central de l'entreprise ou à l'un quelconque de ses bureaux* ».

Cet article de l'ONU souligne l'importance de prévenir les transferts artificiels de bénéfiques imposables depuis les établissements stables situés dans des pays en développement vers le siège de la société mère, généralement situé dans un pays développé. Cette pratique vise généralement des paiements tels que les redevances, les honoraires et autres frais similaires liés à l'utilisation de brevets ou d'autres droits, ainsi que les commissions pour des services spécifiques ou des activités de direction. Cela afin d'éviter toute manipulation des coûts de refacturation sans l'application d'une marge, qui pourrait compromettre l'équité fiscale entre les différentes juridictions. L'objectif étant de sauvegarder la base d'imposition locale dans les pays en voie de développement, selon SCHAFFNER³.

Remarquant que cette *force attraction* ne s'exerce pas dans le cadre du modèle de l'OCDE, qui considère que les bénéfiques des sociétés étrangères sont imposables dans l'Etat d'accueil uniquement, dans la mesure où ils sont imputables à leur établissement stable⁴. Il

¹Art. 7, par. 3 du modèle de l'OCDE.

²V. Commentaires sur l'article 7 dans le modèle de l'ONU.

³SCHAFFER Jean, Op., cit. p. 148.

⁴Art. 7, par. 1 du modèle de l'OCDE.

limite, en conséquence les facultés d'imposition des pays en voie de développement aux seuls bénéfiques rattachables à l'établissement stable.

SECTION 1 : LA PROBLEMATIQUE DE LA FORCE D'ATTRACTION DANS LE MODELE DE L'ONU

La problématique de la règle de la *force d'attraction* remonte à 2008. Selon cette règle les clauses **b** et **c** ajoutées au paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE de la version 2008. Ces ajouts ont été soutenus par plusieurs experts de pays en développement qui ont exprimé leur souhait tout en limitant l'application de cette règle. Les clauses **b** et **c** menaient au Modèle de convention des Nations Unies élargissent la portée de l'article correspondant du Modèle de convention de l'OCDE en introduisant une règle de *force d'attraction limitée*¹.

Cette règle permet au pays où se trouve l'établissement stable d'imposer non seulement les bénéfiques imputables à cet établissement permanent, mais aussi d'autres bénéfiques que l'entreprise réalise dans ce pays, dans les limites prévues par l'article 7 modèle ONU. Il est important de noter que la règle de *la force d'attraction* est limitée aux bénéfiques mentionnés à l'article 7 et n'inclut pas les revenus visés par d'autres dispositions conventionnelles. Tels que (les dividendes, redevance, intérêt). Pour le modèle de de l'ONU, les dites revenus encaissés par l'établissement stable, sont soumis, soit au régime fiscal des revenus des activités industrielles et commerciales, soit à celui des professions indépendantes conformément aux renvois faits par les articles 10.4, 11.4, 12, 4, selon les cas, aux dispositions de l'article 7 traitant des bénéfiques industriels et commerciaux et à l'article 14 relatifs aux professions indépendantes. Cela est une mesure importante pour assurer une juste imposition des activités étrangères selon le modèle de l'ONU.

On conclut, cette problématique de la *règle de la force d'attraction*, a suscité des débats au sein de la communauté d'experts. Les clauses **b** et **c** du Modèle de convention des Nations Unies ont élargi la portée de l'article de ce modèle. Contrairement au Modèle de l'OCDE, qui soumet les dividendes, les intérêts, et les redevances payés par une entreprise résidente d'un Etat et qui sont rattachables à l'établissement stable au un seul régime fiscal des « bénéfiques d'entreprise » traité à l'article 7, de la mise à jour de 2010.

Des experts estiment que cette règle simplifie les démarches administratives, mais d'autres la jugent peu satisfaisante. Des discussions ont également porté sur la nécessité de

¹ Commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 7 du modèle de l'ONU, p. 145.

limiter l'application de ce principe aux ventes de marchandises et aux activités commerciales pour éviter l'incertitude pour les contribuables¹.

SOUS-SECTION 1 : LES SPECIFICITES DE L'ARTICLE 7 DE L'OCDE DANS LE MODELE DE L'ONU

La spécificité qu'on peut constater lors de la lecture de l'article 7 du modèle des Nations Unies² (ONU), c'est qu'il n'a pas été modifié depuis la première publication de ce modèle en 1980. Puis une autre fois en 2011. De plus, il reprend les dispositions de la version 2008 de l'article 7 du modèle de l'OCDE avec deux différences³.

§1. LES PRINCIPALES DIFFERENCES ENTRE LE MODELE DE L'ONU ET DE L'OCDE

La première différence, qui est sans doute la plus importante, est l'adoption, au paragraphe 1 du principe de la « *force attraction restreinte* » de l'établissement stable. En effet, le paragraphe 1 de l'article 7 du modèle ONU permet non seulement l'imposition par l'État où est situé l'établissement stable, des bénéfices imputables à cet établissement stable mais qui proviennent de ventes ou d'autres activités commerciales dans cet État qui sont de même nature que (ou de nature analogue aux) ventes effectuées, ou les activités commerciales exercées, par l'établissement stable⁴.

Comme l'explique le commentaire du modèle ONU sur l'article 7⁵ :

« L'adoption de ce principe présente un compromis entre l'opinion de certains experts de pays en développement, qui auraient souhaité adopter le principe de la « force attraction générale ». Selon lequel l'existence de l'établissement stable dans l'État, devrait permettre à cet État d'imposer tous les revenus tirés de cet État par l'entreprise auquel appartient l'établissement stable.

Tandis que, l'opinion d'experts de pays développés selon lesquels il ne serait pas approprié de permettre à un État d'imposer des revenus provenant d'activités n'ayant aucun lien avec

¹*Ibidem.*

² Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Nations Unies, New York, 2011.

³ Le modèle de l'ONU dans sa version du 15 mars, ne reprend pas les nouvelles normes proposées par l'OCDE telles qu'elles se traduisent dans le nouvel article 7 et les commentaires associés ; le comité d'experts chargé de la révision du modèle a en effet estimé que cette nouvelle approche était trop compliquée et qu'elle pouvait réduire de façon inappropriée les droits de l'État de la source. Voir aussi, B.GOUTHIER, ouvrage précité. P. 304.

⁴*Ibidem.*

⁵ Commentaire modèle ONU, n°7 art. 7.

l'établissement stable». A cet égard, on trouve que la portée pratique de la différence entre l'article 7 de la convention du modèle de l'ONU et celui de l'OCDE semble toutefois limitée.

En effet, il est facile pour une entreprise de faire en sorte que les ventes ou autres activités qui risqueraient d'être couvertes par cette règle de la « *force attraction restreinte* », soient effectuées ou exercées par une entreprise associée plutôt que par l'entreprise elle-même ; puisque l'article 7 dans son paragraphe 1 modèle ONU ne s'applique qu'aux ventes ou autres activités exercées par l'entreprise qui dispose de l'établissement stable¹.

La deuxième différence, est la prohibition (interdiction) incluse au paragraphe 3 de l'article 7 modèle ONU concernant la déduction, dans le calcul des bénéfices de l'établissement stable, de certains versements effectués par l'établissement stable à d'autres parties de l'entreprise et réciproquement, l'inclusion dans le calcul des bénéfices de l'établissement stable, de tels versements effectués en sens inverse².

Autrement dit, les règles incluses au paragraphe 3 de l'article 7 du modèle ONU reflètent en fait la position du commentaire du modèle de l'OCDE sur la version 2008 de l'article 7, selon laquelle ces opérations internes n'étaient pas reconnues dans le calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable³.

Une autre différence, qui existait jusqu'à l'adoption de la version 2011 du modèle ONU portait sur le paragraphe 5 de l'article 7, version 2008-OCDE, selon lequel aucun bénéfice ne doit être imputé à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise. Jusqu'en 2011, le modèle ONU incluait une note selon laquelle la question de l'inclusion de ce paragraphe dans l'article 7 du modèle ONU n'avait pas été résolue, et devrait être réglée lors des négociations bilatérales de chaque convention⁴.

¹ V. commentaires du modèle de convention de l'ONU sur l'article 7, p. 144, V. aussi SAIDA Naji, « *Les conventions fiscales internationales : Quel intérêt pour les pays en voie de développement ?* », Revue marocaine de recherche en management et marketing, N°9-10, Janvier-Décembre, 2014, p. 10.

² Commentaire modèle ONU, n°29 art. 7.

³ *Ibidem*.

⁴ Il est à noter que l'élimination de ce paragraphe dans le cadre de la mise à jour 2010 de la convention modèle de l'OCDE a entraîné l'élimination de cette note lors de l'adoption de la version 2011 du modèle ONU. (V. N°127-132)

§2. L'IMPACT DU NOUVEL ARTICLE 7 DU MODELE OCDE SUR LE MODELE DE L'ONU

La question de la mise en conformité de l'article 7 du modèle ONU avec la version 2010 de l'article 7 du modèle de l'OCDE a fait l'objet de discussions de la cinquième session¹ du comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, l'organe subsidiaire du conseil économique et social des Nations Unies qui est responsable de la mise à jour du modèle ONU. Ce comité expert a conclu des différences exposées dans l'article 7 entre les modèles de l'ONU et celle de l'OCDE dans sa version de 2010.

Afin de bien comprendre nous exposons le rapport officiel de la réunion, selon lequel le modèle de l'ONU et particulièrement son article 7 à interdire formellement la reconnaissance des paiements notionnels de redevances, intérêts et commission pour services pouvant résulter d'opérations internes avec l'établissement stable. Sur ce, l'approche autorisée de l'OCDE devrait être purement et simplement rejetée².

Selon le rapport officiel de la réunion³ :

« M. Olivier a déclaré que l'OCDE avait fait un travail important dans ce domaine et incorporé un commentaire révisé sur l'article 7 dans la mise à jour 2008 de son modèle de convention. Un nouvel article 7 serait probablement incorporé à la révision 2010 sur la base du rapport de 2008 relatifs à l'attribution des bénéfices des établissements stables. »

En conclusion, M. Olivier a déclaré que le commentaire révisé de l'OCDE était fondé sur le libellé actuel de l'article 7 et n'introduisait pas des modifications significatives susceptibles d'avoir un effet sur l'article 7 du MC de l'ONU. Comme il a toutefois estimé que le projet du nouvel article 7 introduirait des modifications importantes qui créeraient un conflit avec l'article 7 du MC-ONU car il conduirait à traiter les établissements stables comme des entités juridiquement théorique distinctes, dont les actifs, le capital et le passif seraient répartis entre les filiales et le siège social essentiellement sur la base de « fonctions humaines significatives ».

¹ Cette section a été tenue à Genève du 19 au 23 octobre 2009.

² Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, rapport sur les travaux de la cinquième session (19-23 octobre 2009), document E/2009/45, E/C.18/2009/6, Nations Unies, New York, 2009.

³ *Ibidem*.

De plus, en particulier des déductions seraient prévues pour le paiement fictif de redevances et d'intérêt et les marges bénéficiaires autorisées pour des services fournis par le siège social aux filiales. Le MC-OCDE révisé n'autoriserait toutefois pas l'imposition à la source de ces paiements.

En conséquence, le nouvel article 7 du CM-OCDE risquait de modifier l'équilibre entre imposition à la source et imposition des résidents, ce qui serait contraire aux intérêts de nombreux pays en développement. Il serait également explicitement contraire au paragraphe 3 de l'article 7 du MC-ONU, qui n'autorisait pas de déduction pour ces paiements fictifs (sauf le paiement d'intérêt des banques étant considéré comme un cas particulier).

A cette fin, le comité a été convenu d'apporter une approche minimaliste à l'égard des modifications et les commentaires sur l'article 7 lors de la prochaine mise à jour, et il avait estimé que l'approche retenue par MC-OCDE dans sa version 2008, ne s'appliquait pas au modèle des Nations Unies ».

Les décisions prises lors de la septième réunion du comité en octobre 2011, approuvant le contenu de la version 2011 du modèle ONU, ont été confirmées. Cependant, le comité a décidé de supprimer le paragraphe 5 de la version 2008 de l'article 7 MC-OCDE en justifiant qu'aucun bénéfice ne devrait être imputé à un établissement stable simplement pour avoir acheté des marchandises pour l'entreprise. Il est également noté que la question de l'inclusion de ce paragraphe dans l'article 7 du modèle ONU n'avait pas été résolue et qu'il devrait logiquement être éliminé¹. Cette logique nous amène indirectement à accepter la raison du principe de rattachement effectif du modèle de l'OCDE, tout en confirmant cette l'analyse dans l'étude qui suit.

SOUS-SECTION 2 : LA CONFIRMATION DU PRINCIPE DE RATTACHEMENT EFFECTIVE DES BENEFICES A L'ACTIVITE D'ETABLISSEMENT STABLE

Bien que les revenus qu'une entreprise tire des bénéfices, des dividendes, des intérêts ou des redevances qu'elle réalise à travers d'un établissement stable, soient rattachés à cet établissement stable et leur imposition relève de l'Etat de la situation de cet établissement. Cela était confirmé par les deux modèles de convention², mais avec beaucoup de différences concernant (les dividendes, intérêts, redevance)³. Cela semble que le modèle de convention

¹DANON Robert, GUTMANN Daniel, OBERSON Xavier, PISTONE Pascal, p. 267, Op., cit.

²Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et le modèle de l'ONU.

³ Art. 10, 11, 12.

fiscale de l'OCDE confirme aussi notre vision en critiquant l'application de principe de *force attraction* repris dans les commentaires de l'article 7 du modèle de l'ONU comme susmentionné, et confirmer celui de rattachement effectif¹.

§1. LES EXIGENCES DES REVENUS RATTACHABLES EFFECTIVEMENT A L'ETABLISSEMENT STABLE

Les exigences les plus pertinentes pour le rattachement des revenus, tirés des créances à l'établissement stable et non à l'entreprise dont il est dépendant, elles sont posées par le paragraphe 2 de l'article 7, auquel renvoient les articles (10) 4², (11) 4, et (12) 4 du modèle de convention.

Les commentaires de l'OCDE confirment l'application de ce principe dans les commentaires qui suivent sur l'article 7 : « *La question se posait donc de savoir quelle part des bénéfiques du contrat clefs en main devait être imputée à l'établissement stable et était par conséquent imposable dans le pays où il était situé. Un expert d'un pays développé a déclaré qu'il connaissait des exemples dans lesquels des pays avaient cherché à imputer la totalité des bénéfiques du contrat à l'établissement stable. Il estimait toutefois que seuls les bénéfiques imputables aux activités exercées par l'établissement devraient être imposés dans le pays où cet établissement était situé, à moins que les bénéfiques ne comprennent des éléments de revenu traités à part dans d'autres articles de la convention, et ne soient imposables dans ce pays à ce titre* »³.

Sur cette question le modèle de l'ONU rattache à l'Etat de la source l'imposition avec quelques divergences, tout en appliquant le principe de « *force d'attraction* », en vertu duquel les revenus tels que les autres bénéfiques d'entreprise, dividendes, intérêts, et redevances tirées de sources situées sur leur territoire étaient imposables en totalité dans ces pays dès lors que le bénéficiaire y possédait un établissement stable. De même, pour lorsque ces revenus n'étaient manifestement pas imputables à l'établissement stable. Ces revenus issus des activités

¹ Com. 10 sur l'article 7 : « *La question se posait donc de savoir quelle part des bénéfiques du contrat clefs en main devait être imputée à l'établissement stable et était par conséquent imposable dans le pays où il était situé. Un expert d'un pays développé a déclaré qu'il connaissait des exemples dans lesquels des pays avaient cherché à imputer la totalité des bénéfiques du contrat à l'établissement stable. Il estimait toutefois que seuls les bénéfiques imputables aux activités exercées par l'établissement devraient être imposés dans le pays où cet établissement était situé, à moins que les bénéfiques ne comprennent des éléments de revenu traités à part dans d'autres articles de la convention, et ne soient imposables dans ce pays à ce titre* ».

² Art. 10. 4, du modèle de l'OCDE.

³ Com. 10 sous l'article 7 du modèle de l'OCDE.

rattachables effectivement selon le modèle de l'ONU : « ...*les bénéfices sont imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables :*

- a) *Audit établissement stable ;*
- b) *Aux ventes, dans cet autre Etat, de marchandises de même nature que celles qui sont vendues par l'établissement stable, ou de nature analogue ; ou*
- c) *à d'autres activités industrielles commerciales exercées dans cet autre Etat et de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement stable, ou de nature analogue* ».Art, 7.1 du modèle de convention de l'ONU.

On remarque suivant les commentaires, bien que les deux conventions montrent leur volonté de rattacher le bénéfice à l'établissement stable, c'est-à-dire à l'Etat de de la source du revenu. Cependant, le modèle ONU s'écarte de la proposition de l'OCDE jugée restrictive car il accorde l'attribution des bénéfices aux seules bénéfices qui se rattache effectivement à l'établissement stable, tandis qu'à lui affirme une solution plus élargissant d'imposition dans l'Etat de la source.

Quant en deuxième soucis, est lié à *la structure d'accueil de l'activité*¹, selon le modèle de l'OCDE opte pour une conception limitée de la structure, celle de l'établissement stable exerçant des activités à caractère industriel et commerciale. Il exclut comme on a détaillé dans la première partie *la base fixe* liée aux professions non commerciales décrites à l'article 14, considérant ce concept identique à celui d'établissement stable. Contrairement au modèle de l'ONU qui a conservé les deux structures.

§2. LES EFFETS DU PRINCIPE DE RATTACHEMENT EFFECTIF DES REVENUS A L'ETABLISSEMENT STABLE

Le rattachement effectif des revenus (dividendes, intérêts et redevances) d'une entreprise résidente dans Etat contractant, effectuant des activités dans l'autre Etat contractante résulte deux effets. Puisque les bénéfices sont attribuables à l'Etat de l'établissement stable, c'est-à-dire l'Etat de la source, d'abord, l'imposition relève à l'Etat de la situation de l'établissement stable ensuite, ils sont traités comme s'il s'agissait des bénéfices d'entreprise.

¹ CHAOUCHÉ Nassima, thèse précité, p. 94. V. aussi, Commentaires des experts des Nation-Unies sur l'article 11, par 4, p. 20.

Quant à leur régime fiscal, le modèle de l'ONU renvoie à l'article 7 relatif aux « bénéficiaires des entreprises », et à l'article 14 relatif aux « professions indépendantes ». Tandis que le modèle de l'OCDE renvoie aux dispositions de l'article 7, puisque a éliminé les articles 10.4, 11.4, 12.4 du concept de « base fixe », et par la suite a supprimé l'article 14 comme critère imposant les professions indépendantes. Désormais, seul l'article 7 relatif aux « bénéficiaires des entreprises » qui sont applicables dans ce cas.

SECTION 2 : LA PROBLEMATIQUE DES SITUATIONS TRIANGULAIRES DES ETABLISSEMENTS STABLES

Au niveau international, le sujet de la problématique des situations triangulaires des établissements stables est connu sans être parfaitement maîtrisé comme atteste M. R. COIN. Les travaux de l'OCDE effectués, sur ce sujet, dans le cadre de son étude intitulée : « *Cas triangulaires* » adoptée par le conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992¹, considérant comme un point de départ de la réflexion sur les situations multiples. Sur ce l'Organisation de Développement et de Commerce Economique identifie deux types de situations triangulaires :

1. Les situations dans lesquelles une société résidente d'au moins deux Etats reçoit des revenus d'un autre Etat ou verse lesdits revenus à ses actionnaires situés dans un autre Etat ;
2. Les situations dans lesquelles un résident d'un Etat reçoit, par l'intermédiaire d'un établissement stable situé à l'étranger, des revenus de source d'un autre Etat.

La première situation ne fait pas l'objet de notre étude car elle est réglée selon l'Organisation de l'OCDE, par les modifications introduites dans le Modèle de convention fiscale en 2008-2010 relatives à la notion de résidence des sociétés². Tandis que, la seconde situation est celle à laquelle notre étude est dédiée. Il s'agit, selon l'OCDE, des cas où des revenus passifs (dividendes, intérêts ou redevances)³ ; Ont leur source dans un Etat (PS), qui sont perçus par un établissement stable situé dans un Etat (P), et que cet établissement stable est dépendant d'une entreprise résidente d'un Etat (R)⁴.

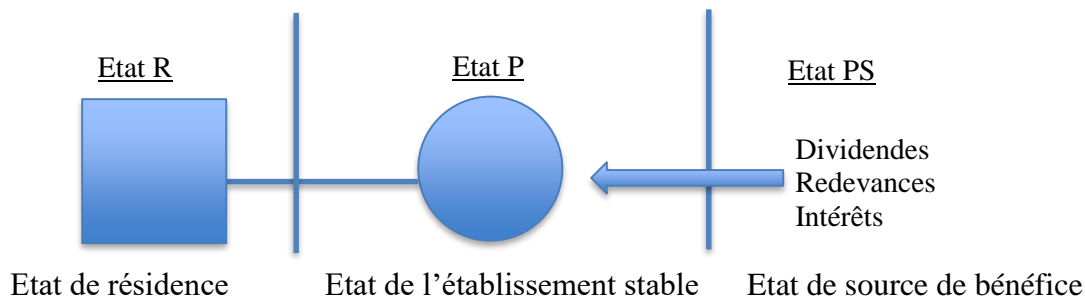
¹OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : « Cas triangulaire », 2014.

²*Ibid*, R(11), p.2.

³Art. 10(4), art. 11(4), art. 12(4), du modèle de l'OCDE.

⁴*Ibidem*, p. 3.

L'exemple démonstratif de l'état de situation :



On remarque sur la situation exposée, que la problématique essentielle dans ces situations n'est pas la présence de trois Etats, mais le fait que plus de deux impositions peuvent théoriquement être prélevées qui implique une double imposition.

Suivant notre étude, on va se pencher sur les situations triangulaires en présence d'un établissement stable (**sous-section 1**), et si par ailleurs la coexistence de concept de sous-établissement stable est issue d'une étude doctrinale ou d'une pratique existante (§1), on essaye par la suite de rapprocher le fondement du concept à l'instar de la définition de l'établissement stable, comme on va citer les fondements opérationnels du concept (§2). Ensuite, on va étudier la possibilité de partager l'imposition dans les situations triangulaires (**sous-section 2**) ; Dont on va appliquer les dispositions de l'article 7 du modèle de l'OCDE (§1), et montrer par la suite les hypothèses des situations visées et dans quel cas se présentes (§2).

SOUS-SECTION 1 : LE CAS DES SITUATIONS TRIANGULAIRES EN PRESENCE D'UN ETABLISSEMENT STABLE

Dans cette étude on traitera les situations triangulaires en présence d'un établissement stable. Il ne s'agit pas des situations pour lesquelles plusieurs établissements stables de plusieurs sociétés sont partis à des opérations ; Mais il s'agira bien des situations où une seule entreprise dispose de plusieurs établissements stables¹, dans plusieurs Etats.

Le fait que beaucoup d'Etats sont déjà rencontrés des problèmes liés à ce type de cas triangulaires, montre que ceci est d'une certaine importance pratique. Il faut s'entendre à ce que des cas triangulaires se présentent plus souvent dans le future².

¹ Appelé : « *Sub-permanent establishment* » par la doctrine anglo-saxonne.

²OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : « Cas triangulaire », 2014, R(11), p.2.

La problématique s'impose beaucoup plus dans le secteur des banques, ou des assurances. Les banques se manifestent souvent par des succursales à l'étranger : les succursales peuvent recevoir des intérêts des pays tiers pour des crédits accordés à des résidents de ce pays. De même pour succursales des sociétés d'assurances établissent dans des pays autres que celui de siège. Sur ce, on s'interroge sur la question de l'existence de sous-établissement stable, et comment peut-on définir cette notion, et quelles sont les conséquences issues de telle pratique ?

§1.LA COEXISTENCE DE SOUS-ETABLISSEMENT STABLE

Le sous-établissement stable est l'établissement stable d'un établissement stable situé dans un Etat tiers. Oui sa existe, on notera par ailleurs qu'il n'existe pas une définition juridique de ce concept, la notion est fondée principalement sur une évolution doctrinale¹.

Toutefois, il semble compliqué d'imaginer une situation triangulaire bilatérale dont laquelle un sous-établissement stable serait localisé dans l'Etat du siège, alors qu'il effectue des activités dans autres Etats différentes². Car non seulement ce concept n'est pas bien maîtrisé, aussi parce que le régime d'imposition applicable dans les l'Etats de localisation des établissements stables nécessite une analyse constructive³.

De plus, le risque de double imposition dans ce cas devient une évidence si l'Etat de localisation de l'établissement stable, et l'Etat de localisation de sous-établissement stable ne limite pas entre eux le droit d'imposition, et décident d'imposer les mêmes profits.

A) LES SITUATIONS VISEES DE SOUS-ETABLISSEMENT STABLE :

Ici on notera que les situations de sous-établissement stable ne sont pas théoriques, et qu'elles existent en pratique. Elles se rencontrent on réalité, lorsqu'un groupe décide d'étendre ses activités dans des Etats voisins par exemple, sans décider au préalable d'ouvrir des filiales et en mutualisant les moyens régionaux disponible⁴. Elles se voient bien aussi, dans le cas des sociétés qui peuvent disposer de chantiers connexes dans plusieurs Etats ou qui exercent une

¹ Le premier travail doctrinal sur ce sujet est une publication collective de 2004, sous la direction de l'université de vienne. Une autre étude plus récente de l'université de Leiden. Mais il est à noter que cette étude est faite sur l'idée d'un questionnaire relative à un cas pratique pour les sociétés de personnes et leurs établissements stables localisés dans un Etat tiers. Donc on Remarque que les travaux ne sont pas dirigés directement pour le sujet des situations triangulaires mais plutôt sur l'imposition des sociétés de personnes. Cité par: Stieglitz (A), "the sub-permanent establishment in a Thiard state" in *Trianguler cases*, Linde verlag 2004, V, aussi, COIN Raphael thèse précité, pp.161-162.

²*Ibid.* pp. 163-159.

³*Ibidem.*

⁴COIN Raphaël, ouvrage précité, p. 160.

activité en bordure de frontière, nécessitant l'ouverture d'un établissement stable de chaque côté de cette frontière¹.

Mais la question qui se pose dans cette situation, est de savoir si le concept de sous-établissement stable existe vraiment ? Autrement dit, s'il trouve une détermination ou une définition régie par les conventions fiscales internationales telle qu'elle est le cas pour l'établissement stable régie par l'article 5 du modèle de convention de l'OCDE et de l'ONU ?

La réponse sur cette question est un peu compliquée, et un sujet de conflit que plusieurs arguments ont estimé que le concept n'existe pas. Cela pour plusieurs raisons. Premièrement, parce qu'il n'existe pas une définition objective et formelle de la notion de « sous-établissement stable ». Deuxièmement, l'établissement stable n'ayant pas de personnalité juridique, donc il ne peut pas engendrer de sous-établissement stable, ce qui est logique². Donc il ne peut ni disposer ni posséder un bien dans un autre Etat.

Théoriquement, avant que la fiction de l'entité fonctionnellement distincte de l'établissement stable apparue en 2010 détaillait plus haut, on ne pouvait au n'aucun cas comparé la définition de l'établissement stable avec celle du sous-établissement stable sous le principe de la non-comparabilité de l'activité menée à l'étranger par un établissement stable sans avoir la personnalité morale³. Cette théorie trouve son appui dans l'article 5(1) de la convention modèle de l'OCDE, où il indique les conditions d'existence d'un établissement stable tout en précisant que : « (...) l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de la quelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ».

Donc on peut conclure que la mise en évidence d'une installation au « *travers de laquelle est exercée une activité* » est essentielle ; Ainsi le fait que cette installation soit utilisée par une « entreprise » pour exercer son activité. Le terme « entreprise » signifie ici selon

¹*Ibidem.*

²*Ibid*, p. 161.

³L'une des raisons de cette non-comparabilité est que les activités d'un établissement stable peuvent être influencées par des facteurs locaux tels que la réglementation fiscale du pays hôte, les conditions économiques locales, la concurrence sur place, etc. Ces facteurs peuvent rendre difficile la comparaison des bénéfices réalisés par un établissement stable avec ceux d'une entreprise dotée de la personnalité morale. V. aussi, Coin Raphaël, p. 160.

l'article 3(1) du modèle de l'OCDE, l'entreprise ne peut exploiter son activité que par un résident de l'autre Etat contractant¹.

La conjonction des dispositifs mentionnés ci-dessus suggère ainsi que l'article 5 ne peut être interprété qu'à la lumière de l'article 3 (1)², lequel exige l'exercice d'une activité par un résident, une condition impossible pour une entité issue d'un établissement stable sans personnalité fiscale qui ne « pratique » pas une activité dans un autre État. Celle-ci étant exercée par le siège basé dans un autre État tiers qui n'est pas résident du second État contractant³.

On se demande par ailleurs, si seulement la fiction fiscale de l'établissement stable supporte une autre fiction qui serait la sous-fiction de sous-établissement stable ?

B) L'EVOLUTION DU CONCEPT LOIN D'ETRE DOCTRINAL

En effet, si l'on accepte que l'établissement stable soit une fiction fiscale pour caractériser un seuil déclenchant une présence taxable, l'existence d'un sous-établissement stable pourrait être le prolongement de cette fiction, comme le motionne le COIN. Selon lui, le fait d'accorder une personnalité fiscale complète à l'établissement stable permettrait de régler la question sans ambiguïté, et admettre les spécificités opérationnelles liées aux développements des activités des groupes⁴.

Dans un cas pratique, loin être uniquement doctrinal, bien qu'il se considère comme une rareté par les administrations fiscales ; c'est au Danemark où il a été confirmé, en 2008, par les autorités en charge de délivrer une note, dite que seules les personnes morales peuvent disposer d'un établissement stable⁵.

En revanche, on pense que la vraie problématique qui créera une difficulté face aux développements du concept de sous-établissement stable, est la question d'allocation des charges et des revenus à un établissement stable ou au siège, tous les deux dans un Etat tiers. Il faut noter qu'on parle pas d'allocation des revenus et des charges entre un siège et son

¹Art. 3, par. 1, du modèle de l'OCDE.

²V. Art. 3, par. 1 « c) le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire ; d) les expressions « entreprise d'un État contractant » et « entreprise de l'autre État contractant » désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un État contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre État contractant », OCDE, 2014

³*Ibid.* p.162

⁴Op., cit, COIN Raphaël, thèse précitée, p. 165.

⁵Rasmussen (S.), « *Permanent Establishments : The Crurent state oh Play* », Bulletin IBFD, Novembre 2011, p. 350-355. Cité par COIN Raphael, thèse précitée, p. 163.

établissement stable, visée à l'article 7 du modèle de convention fiscale, qu'on a déjà bien détaillé dans notre étude plus haut.

Afin de bien comprendre, on va exposer deux cas différents cités par l'OCDE¹. Le premier est le cas où une société développe son activité dans deux Etats, sous la forme d'établissement stable par extension directe des activités de son siège. Le deuxième, une société procède d'abord à la création d'un établissement stable pour une responsabilité régionale avant de développer, de nouvelles activités pour une sous-zone.

Le premier cas est clair, et ne créera pas de problème car on appliquera la règle de l'article 7 de la convention modèle de l'OCDE. Le second cas, on remarque que le sous-établissement stable n'est pas un démembrement du siège, mais un démembrement de l'établissement stable d'origine. Sur ce, on se demande, si la notion de l'établissement stable secondaire existe en vrai (pratiquement sur le terrain) ?

Notons ici, qu'avec les évolutions récentes vers une personnalisation accrue de l'établissement stable, nous amènerons d'imaginer que le fait d'imaginer un sous-établissement stable localisé dans Etat tiers d'un établissement stable d'origine d'un autre Etat est réalisable. De cela nous espérons que les droits interne des Etat optent pour clarifier et bien cerné la situation.

Par ailleurs, en pratique cette situation a été discutée lors du 50^{ème} anniversaire du modèle OCDE, mais elle s'est limitée à une question de prix de transfert. La question principale était de déterminer si, en cas de remis en cause des prix de transfert entre établissements stables, une solution pourrait être trouvée². Il faut comprendre de cette discussion, que la question opérationnelle c'était le partage de profits ; plus précisément la question de la répartition du droit imposer qui diverge de la question qui nous occupe ici. On se demande en premier temps sur le fondement opérationnel d'existence du concept, et si on peut appliquer la définition l'article 5 du modèle de l'OCDE sur le concept de sous-établissement stable ?

¹OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : « *Cas triangulaire* », 2014, R(11), p.3.
²50th anniversary of the OECD Model Tax Convention, OECD Conference / 8-9 September 2008, "Room for improvement double taxation that treaties do not resolve". Cité par COIN Raphaël, thèse précité, p. 166.

§2. LE FONDEMENT OPERATIONNEL D'EXISTENCE DU CONCEPT DE SOUS-ETABLISSEMENT STABLE

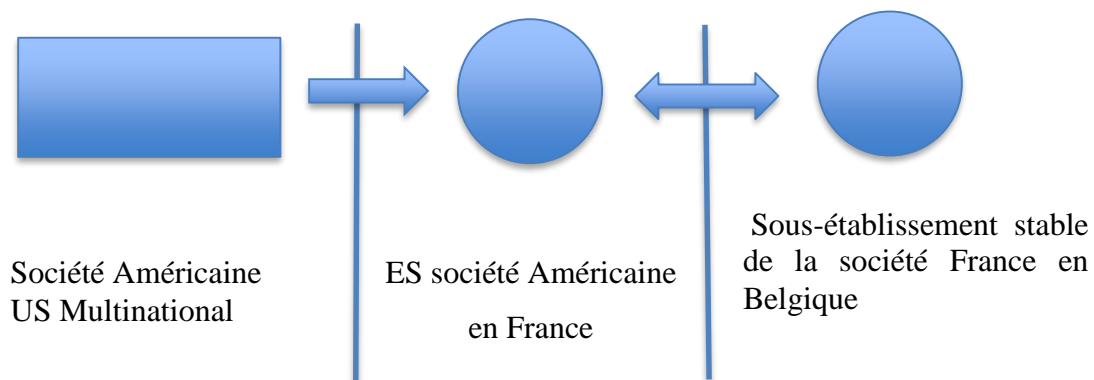
En pratique, pour analyser les situations possibles de sous-établissement stable revient à étudier l'article 5 du modèle OCDE. Donc, on trouve que le fondement du concept trouve ses origines à l'instar de la définition de l'établissement stable, car ces situations peuvent être la conséquence de l'exercice d'une activité permanente, ou de la présence de sous agent.

A) L'EXISTENCE D'UNE SOUS-INSTALLATION FIXE D'AFFAIRE

Afin de bien éclaircir la situation, on notera un exemple utilisé par le modèle de convention de l'OCDE¹ :

« Une société Américaine (US) exerce son activité au moyen des machines automatiques, qui constituent des établissements stables. Cette société Américaine s'est implantée en premier lieu en France sous une marque différente de celle utilisée aux Etats-Unis d'origine, et étend son activité en Belgique, depuis la France, sous la même marque au moyen des machines automatiques. Dans cette hypothèse, les machines automatiques belges constitueraient des sous-établissements stables des machines françaises ».

Schéma démonstratif le cas présent de l'OCDE



Suivant le schéma on montre la situation dans laquelle une société résidente en Etats-Unis (US Multinational), ayant établi un établissement stable en France, utilise les moyens matériels et humains de cet établissement stable pour étendre son activité en Belgique, sous la

¹Exemple utilisé par le modèle de convention sous l'article 5 Com. 10 « Toutefois, un établissement stable existe si l'entreprise qui montre les appareils les exploite aussi et les entretient pour son propre compte. Il en sera de même si les appareils sont exploités et entretenus par un agent dépendant de l'entreprise ».

forme d'un établissement stable. Cette pratique se rencontre lorsqu'un groupe décide d'étendre son activité dans des Etats voisins, sans au préalable décider d'ouvrir des filiales et en mutualisant les moyens régionaux disponibles. C'est aussi dans le cas des sociétés disposent de chantiers connexes dans plusieurs Etats.

En analysant suivant le cas du schéma, on peut conclure que la question du sous-établissement stable qui se présente en Belgique est similaire à celle des cas des chantiers, définie à l'article 5¹ des modèles des conventions fiscales dont on a étudié en première partie.

B) LA PRESENCE D'UN SOUS-AGENT DEPENDANT

En relisant l'article 5 du modèle de l'OCDE, il nous semble possible de rencontrer des sous-établissements stables en présence d'un agent, plus précisément d'un sous-agent. Cette situation existe lorsque l'agent principal doit développer son activité et recrute d'autres agents dépendants qui ont le pouvoir de l'engager². Ces agents peuvent utiliser des technologies communes et donc verser des redevances ou des financements communs, donnant lieu au versement d'intérêts³.

SOUS-SECTION 2 : LE PARTAGE D'IMPOSITION DANS LES SITUATIONS TRIANGULAIRES

Lorsqu'il existe un établissement stable et un sous-établissement, plusieurs interprétations existent quant à la méthode pour déterminer les bénéficiaires attribuables à l'établissement stable et de son sous-établissement stable. Si on considère que la question du partage d'imposition des bénéficiaires des sous-établissements stables est similaire à la double imposition des bénéficiaires d'un établissement réalisés dans plusieurs Etats. L'imposition se fera selon la convention fiscale bilatérale des deux Etats contractantes, celles de l'établissement principal et celui de sous-établissement stable.

¹Article 5, par. 3, « Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois », OCDE, 2014.

²Article 5, par. 5, « Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6, agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un Etat contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet Etat pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe ». OCDE, 2014

³Coin Raphaël, ouvrage précité, p.169.

Mais la principale problématique liée à l'imposition d'une telle situation est du fait que le modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit l'imposition des bénéfices attribués à l'établissement stable entre deux Etats. On se demande à cet égard, si on peut accorder l'imposition à l'Etat de source de bénéfice en appliquant les dispositions de l'article 7(§1), comme proposition de solution issue du modèle de conventions fiscale pour les situations des sous-établissements stables (Cas triangulaire).

§1. L'APPLICATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 7 SUR L'IMPOSITION DES SOUS-ETABLISSEMENTS STABLES

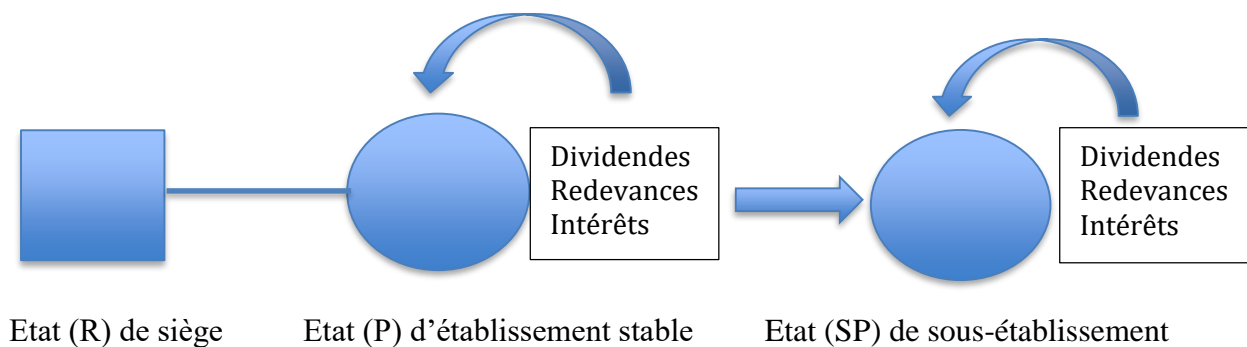
Selon cet article les dispositions prévoient l'imposition des bénéfices attribuées à l'établissement stable de la même manière qu'une entreprise indépendante en répartissant les bénéfices à partager avec d'autres établissements stables de la même entité juridique. Y compris avec un sous-établissement stable qui constitue « une autre partie de l'entreprise », cela suivant le principe de rattachement effectif.

A) L'APPLICATION DU PRINCIPE D'ATTRIBUTION EXCLUSIVE SUR SOUS-ETABLISSEMENT STABLE

Selon ce principe, le développement nécessite d'analyser l'article 21 du modèle de l'OCDE, qui stipule que la règle d'attribution effective prévaut en matière d'établissement stable, alors que la source est applicable aux autres revenus, en particulier, passifs. Ce principe impose l'imposition exclusive dans l'Etat de situation de l'établissement stable des revenus qui lui sont effectivement rattachés, comme on a détaillé plus haut¹.

Donc on appliquant ce principe aux situations triangulaires, on aboutira, à imposer dans l'Etat de l'établissement principale (P) les revenus effectivement rattachables à l'établissement stable ; Ensuite imposer dans l'Etat (SP) les revenus effectivement rattachées au sous-établissement comme c'est mentionné sur le schéma, si on part sur l'hypothèse que le rattachement ne peut être qu'exclusif.

¹V. sous-section 2. Titre 2, partie 2, de la présente thèse.



Selon ce principe, est généralement accepté dans les conventions de double imposition, il repose sur l'idée que pour imposer les bénéfices réalisés par l'entreprise étrangère dans un pays déterminé, les autorités fiscales de ce pays devraient considérer une par une les diverses sources des bénéfices que l'entreprise tire de leur pays et appliquer à chacune le critère de l'établissement stable¹.

Remarquant ici, que l'application de ce principe ne permet pas en cause le fait que les bénéfices doivent être attribués à chaque établissement, mais que la partie en conflit entre deux présences taxables doit être partagée de manière exclusive au profit d'une partie de l'entreprise à la quelle est effectivement rattachée². Cette solution doit être remise en cause en raison du caractère triangulaire de la situation, en ce qui concerne les conventions bilatérales entre les l'Etat R/P et P/SP. De même, la convention de Vienne précise que les traités doivent être interprétés de bonne foi. La bonne foi entre Etats, qui sont tous, signataires d'une convention conforme au Modèle de convention fiscale, serait de choisir les solutions cohérentes pour éviter les doubles impositions et appliquer les principes qu'ils ont reconnus³.

§2. LES PRATIQUES DES ETATS DES HYPOTHESES ISSUES DU MODELE DE L'OCDE

Les Etats membres arrivent à la conclusion que les problèmes posés par les cas triangulaires sont très complexes pour être réglés dans le texte même du modèle de convention

¹ OCDE, « Cas triangulaires », Op., cit, (11), p.13

² Coin Raphaël, ouvrage précité, 183.

³*Ibidem*, p. 184.

ou même dans ces commentaires. Ils recommandent aux Etats de prévoir des solutions dans leurs conventions bilatérales ou bien par voie de la procédure amiable¹.

En tenant à préciser que le modèle de convention fiscale ne concerne en principe que les résidents de l'un des deux Etats à titre bilatérale uniquement. Comme l'établissement stable situé dans l'Etat (P) d'une l'entreprise résidente de l'Etat (R). La convention P/S ne pourrait être appliquée dans la situation envisagée qu'en visant les cas triangulaires dans cette convention².

Avec cette solution envisagée dans le modèle de convention de l'OCDE, les établissements stables seraient assimilés dans l'Etat (P) à considérer des résidents dans cet Etat, afin d'imposer les revenus passifs³ provenant de l'Etat (S). De même, les Etats qui choisiraient d'appliquer la convention S/P dans leur relation bilatérale pourraient par exemple dans le cas la convention franco-italienne signée récemment à aboutir à des dispositions de solution qui sont rédigés comme suite⁴ :

Lorsqu'un établissement stable situé dans un Etat reçoit des dividendes, intérêts ou redevances provenant de l'autre Etat et correspondant à des biens ou droits effectivement rattachables à ses activités, ces revenus sont imposable dans l'Etat de la source conformément aux dispositions respectives des articles 10, 11 et 12. Donc, l'Etat ou est situé l'établissement stable afin d'élimine la double imposition dans les dispositions sont prévues dans l'article qui correspond mentionné dans leur convention (par application de crédit d'impôt). Cette disposition est applicable quel que soit le lieu du siège de l'entreprise dont dépend l'établissement stable⁵.

Sur ce, le problème de l'imputation serait réglé. Les établissements stables seraient traités à pied égal avec les entreprises de l'Etat (P), et comme conséquence l'Etat (P) aurait la possibilité d'attester la résidence et de contrôler l'imposition des revenus provenant de l'Etat (S) selon la même source⁶.

¹R(11), p. 10.

²*Ibidem*.

³ On entend par les provenant passifs : les dividendes, les redevances et les intérêts, cité par le modèle de convention de l'OCDE dans les articles 10(4), 11(4), 12(4).

⁴Selon l'exemple cité dans le modèle de l'OCDE, « *cas triangulaires* », p. 11.

⁵*Ibidem*.

⁶OCDE, R(11) 11.

CONCLUSION CHAPITRE 1

L'imposition de l'établissement stable revêt de la spécificité de la fiction de l'entreprise, sur laquelle elle considère que les bénéficiaires de l'établissement stable sont déterminés comme s'il constituait une entreprise distincte et indépendante, traitant dans des conditions de pleine concurrence avec l'entreprise non résidente et d'autres parties de l'entreprise. De même, si l'entreprise dispose de plusieurs établissements stables, le revenu imputable à chaque établissement stable doit être déterminé séparément. Ici les entreprises nationales sont tenues de calculer les revenus de chaque succursale séparément. Ainsi que les spécificités des dispositions des modèles conventionnelles et leurs divergences en ce qui concerne l'imposition des revenus passifs (Dividendes, Redevances, et Intérêts), sont tenus de les traiter avec concordance des modèles (OCDE et ONU) et les droits internes des Etats, sinon un problème potentiel de discrimination fiscale se pose aux termes de l'article 24¹.

Concernant notre analyse des situations triangulaires subies par les multinationales, qui sont soumises à des doubles impositions. La plupart des Etats s'efforcent pour trouver des solutions aux problèmes qui peuvent se poser en relation avec les cas des sous-établissements stables implantés dans leur Etat, dans leurs droits internes. Les solutions visées par l'OCDE sont pour objet d'éliminer la double imposition, comme il serait souhaitable de traiter les cas triangulaires en toute cohérence et compatible avec les régimes fiscaux en vigueur dans les Etats.

CHAPITRE 2 : REFLEXIONS ENVISAGEES SUR DES PROPOSITIONS DE SOLUTIONS SUR L'AVENIR DE L'ETABLISSEMENT STABLE

Après avoir étudié certaines clarifications et modifications qui ont été apportées par le modèle de convention fiscale de l'OCDE et de celui de l'ONU, afin d'identifier et moderniser le concept d'établissement stable face aux exigences de l'économie mondiale. Lesdites modèles

¹Art. 24, par. 3 « L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant n'est pas établie dans cet autre Etat d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre Etat qui exercent la même activité. La présente disposition ne peut être interprétée comme obligeant un Etat contractant à accorder aux résidents de l'autre Etat contractant les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents ». De même, le paragraphe 4 prévoit, « A moins que les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe 4 de l'article 12 ne soient applicables, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier Etat. De même, les dettes d'une entreprise d'un Etat contractant envers un résident de l'autre Etat contractant sont déductibles, pour la détermination de la fortune imposable de cette entreprise, dans les mêmes conditions que si elles avaient été contractées envers un résident du premier Etat ». OCDE, 2010.

de conventions ont reconnu que les défis de la fiscalité à l'ère de la numérisation économique ne peuvent pas être résolus en modifiant simplement la définition actuelle d'établissement stable.

En effet, il a été proposé par lesdites modèles que l'ensemble de système international doit être réévalué. Cette proposition a pour but d'analyser la capacité du cadre fiscal international actuel et répondre aux évolutions issues de l'économie numérique et en particulier l'impact du commerce électronique sur la fiscalité traditionnelle.

Sur ce, le projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), lancé par le G20 en 2013, a produit un ensemble de rapports en 2015. Approuvé par le Conseil de l'OCDE et par les ministres des Finances et les dirigeants des pays du G20, l'ensemble de mesures s'est traduit par des transformations du système fiscal international. Il a également conduit en 2016 à la création du Cadre inclusif¹ OCDE/G20 sur le BEPS, qui rassemble aujourd'hui plus de 135 pays et juridictions agissant sur un pied d'égalité pour améliorer les normes et veiller à la bonne mise en œuvre des mesures BEPS.

La convention Multilatérale, également appelée Instrument Multilatéral sur le BEPS a pour but de prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ; Finalisé en 2016, permet aux pays d'aligner rapidement leurs conventions fiscales sur les mesures issues du projet BEPS². Dans notre étude nous intéressent aussi bien par (l'action 7) qui vise à « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* ». Ensuite mentionnaient les défis fiscaux soulevés par la transformation numérique de l'économie dans son (Action 1) « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », et jetaient les bases de la négociation de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales.

Sur ce, on va tout d'abord procéder à une analyse des propositions des travaux réalisés par l'OCDE et le BEPS comme une refonte des critères de rattachement dans une économie déterritorialisée (Section 1). Ceci n'est pas possible sans le critère contraignant de l'Instrument

¹ Le cadre inclusif examine la mise en œuvre des normes minimales élaborées sur la base du projet en matière de lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS, *base érosion and profit shifting*).

²BEPS, Base Erosion and Profit Shifting, « *Les stratégies de planification fiscales utilisées par les entreprises multinationales qui exploitent les différences dans les règles fiscales pour éviter de payer l'impôt* ».

Multilatéral et le Cadre inclusif afin de s’assurer une meilleure application de ces nouvelles réformes dans les législations fiscales des Etats (Section 2).

SECTION 1 : VERS UNE PROPOSITION DE REMPLACEMENT DU CONCEPT DE L’ETABLISSEMENT STABLE

Les travaux de l’OCDE pour relever les défis posés par l’économie numérique ne sont pas achevés. Après une conclusion d’inadaptation de la notion d’établissement stable au commerce numérique étudié à la première partie. Le groupe de réflexion s’est orienté vers d’autres solutions, il a proposé de remplacer le concept d’établissement stable par un autre concept qui ne serait pas lié à la présence physique, plutôt elle sera liée à la présence numérique. En effet, le concept d’ « *établissement stable numérique* », conçu en vue de caractériser toutes entreprises qui exerce son « *activité économique entièrement dématérialisée* »¹, à titre principale, par l’intermédiaire d’une plate-forme virtuelle appelée une « *présence numérique significative* »².

Afin d’adapter le régime fiscal actuel à la dématérialisation de l’économie numérique deux propositions de solution ont été bien sollicitées par l’OCDE et même par l’union européen concernant le remplacement la notion actuelle de l’établissement stable par « *la présence numérique significative* » (sous-section 1). Les propositions de solution se penchent aussi bien sur la possibilité d’imposer les activités de commerce électronique sur ces nouvelles notions à caractère dématérialisées (sous-section 2).

SOUS-SECTION 1 : LA NOTION DE « PRESENCE NUMERIQUE SIGNIFICATIVE »

La notion de *présence numérique significative* c’est une proposition examinée par le groupe de réflexion de l’OCDE afin de remplacer la notion d’établissement stable par la création d’un nouveau lien dépourvue de présence physique de l’entreprise étrangère dans un Etat donné. Pour y faire, il faut que l’entreprise s’engage dans certaines « *activités numériques entièrement dématérialisées* »³. Cette dernière est réputée comme condition fondamentale pour

¹Les activités numériques entièrement dématérialisées font référence à des activités qui se déroulent entièrement en ligne, sans nécessiter de support matériel physique. Cela peut inclure des services en ligne tels que le streaming de musique ou de vidéos, les jeux vidéo en ligne, les achats en ligne, les services bancaires en ligne, etc

²EL ARABI Afaf., « *La fiscalité de l’économie numérique au lendemain de la pandémie de Covid19* », “*Taxation of the digital economy in the aftermath of the Covid19 pandemic*”, Revue Algérienne des Sciences Juridiques et Politiques, Vol : 58, N°02, année 2021, p. 993.

³OCDE/G20, « *L’érosion de la base imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l’économie numérique* », (Action 1), 2015, p. 157.

caractériser une *présence numérique significative* dans l'économie d'un l'Etat afin de reconnaître l'existence d'un établissement stable.

Selon le groupe de réflexion de l'OCDE afin que *les activités numériques entièrement dématérialisées* soient caractérisées à une *présence numérique significative* il faut les conditions suivantes soient réunies¹ :

- *Les activités fondamentales de l'entreprise sont entièrement ou en grande partie tributaires de biens ou de services numérique ;*
- *Aucun élément ou aucune activité physique n'entre en jeu dans la création des biens ou des services et dans leur délivrance, hormis l'existence, l'utilisation ou la maintenance de serveurs et de sites Internet, ou d'autres outils informatiques, ainsi que la collecte, le traitement et la commercialisation de données géolocalisées ;*
- *Les contrats sont généralement conclus à distance via l'Internet ou par téléphone ;*
- *Les paiements s'effectuent exclusivement par carte de crédit ou par d'autres moyens de paiement électroniques, en utilisant des formulaires en ligne ou des plates-formes liées ou intégrées aux sites Internet correspondants ;*
- *Les sites Internet constituent l'unique vecteur utilisé pour entrer en relation avec l'entreprise ; aucun magasin ou aucune agence physique n'intervient pour exercer les activités fondamentales, à l'exception des bureaux situés dans les pays où la société mère ou la société exploitante est implantée ;*
- *Les bénéfiques sont en totalité ou en grand majorité imputables à la fourniture de biens ou de services numérique ;*
- *La résidence juridique ou fiscale et la localisation physique du vendeur ne sont pas prises en compte par le client et n'influent pas sur ses choix ;*
- *L'utilisation effective du bien numérique ou la fourniture du service numérique ne nécessite pas une présence physique ou la participation d'un produit matériel autre que l'utilisation d'un ordinateur, d'appareils mobiles ou d'autres outils informatiques »².*

D'après une analyse de ces conditions on constate qu'il faut se référer à certains critères qui peuvent être utilisées pour déterminer si une *activité numérique entièrement*

¹*Ibidem*, p. 158.

²OCDE/G20, « *L'érosion de la base imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », (Action 1), 2015, p. 158.

dématérialisée est exercée. Selon YELESS CHAOUCH Nassima ces conditions peuvent être résumées en trois grands critères¹ :

- Des critères qui concernent l'immatérialité des biens et services objets des transactions ;
- Des critères sur la dématérialisation des moyens (communication) transfert de données numérisées ;
- Des critères sur les moyens de paiement : le critère de paiement électronique.

Sur ce on conclut que l'identification d'un établissement stable dans un Etat suppose que l'entreprise qui effectue une activité numérique entièrement dématérialisée dispose d'une présence numérique significative dans le pays où se trouve le marché.

Le groupe de réflexion sur cette question mentionne quelques exemples afin de mieux comprendre si une société et bien engager dans telle activité, elle serait réputée avoir une activité numérique significative dans un pays dès lors, par exemple, qu'un nombre significatif de contrats prévoyant la vente de produit ou la fourniture de services entièrement dématérialisés, sont signés à distance entre l'entreprise et un client résident dans un pays à des fins fiscales². De même, le nombre de contrats conclus avec l'entreprise, le niveau global de consommation des biens et services dématérialisés dans le pays où se situe le marché, le nombre d'utilisateurs en ligne ou des visiteurs des sites internet, ou encore les paiements en ligne effectués à destination de l'entreprise sont des signes révélateurs d'une présence numérique significative de l'entreprise³.

§1. LA PROPOSITION EUROPEENNE RELATIVE A « LA PRESENCE NUMERIQUE SIGNIFICATIVE »

La proposition de la directive européenne COM(2018) 147 dans son article 4 prévoit elle aussi l'introduction du critère de « *présence numérique significative* », pour qualifier un établissement stable, ce qui revient à introduire une notion d' « *établissement stable virtuel* »,

¹YELLES CHAOUCH Nassima, thèse précitée, pp. 187-188.

²OCDE/G20, « *L'érosion de la base imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », (Action 1), Op.,cit. p. 155.

³*Ibidem*.

dès lors qu'une entreprise exerce tout ou partie de son activité sous la forme de services numériques¹.

Cette directive a pour objectif de réformer, d'abord au niveau de l'Union européenne, les règles d'assiette de l'impôt sur les sociétés ; Ensuite elle permet aux Etats membres de taxer sur leur territoire les bénéficiaires liés aux activités numériques qui sont réalisés, même sans présence physique de l'entreprise².

Selon cette directive une *présence numérique significative* est considérée comme un nouveau critère qualifiant l'établissement stable dans un Etat autre que celui de sa résidence. Il s'agit tout d'abord de compléter la définition actuelle de l'établissement stable, qui permet d'imposer une entreprise sur un autre territoire, par critère de « *présence numérique significative* »³.

§2.LA PROPOSITION FRANÇAISE SUR LA QUESTION DE PRESENCE NUMERIQUE SIGNIFICATIVE

De même, une proposition de **loi française**⁴ visant à imposer les revenus tirés d'une « présence numérique significative » en France a été déposée le 6 mars 2019 à l'Assemblée nationale⁵. Ce texte propose d'établir des règles étendant la notion d'établissement stable, telle qu'elle s'applique pour l'impôt sur les sociétés, afin d'inclure la notion de « présence numérique significatif » pour qualifier un établissement stable.

Avec ce nouveau concept « d'établissement stable numérique », les bénéficiaires ne seraient plus taxés à l'impôt sur les sociétés au lieu du fournisseur, mais plutôt taxés au lieu de l'utilisateur ou du consommateur puisque ce dernier est une condition nécessaire à la réalisation des profits et reflète notamment la marge générée par les effets de réseaux (lieu de présence numérique significative)⁶.

¹ M. Albéric de MONTGOLFIER, « Proposition de résolution sur les propositions de directives du Conseil de l'Union européenne COM(2018) 147 et COM(2018) 148 », Sénat, N°471, session ordinaire de 2017-2016.

² *Ibidem*.

³ *Ibidem*.

⁴ La Loi n°2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de base d'imposition sur les sociétés. <http://legifrance.gouv.fr>.

⁵ P. Blandine, « Vers la définition d'un établissement stable virtuel ? », le 10/04/2019, jurixpert, <http://jurixprt.net>.

⁶ ROUSSIERE Catherine, Op., cit.

De même, la notion de « présence significative » en France serait définie par trois nouveaux critères permettant d'établir un lien fiscal entre les entreprises fournissant des services numériques et le territoire où est créée la valeur : le chiffre d'affaires, le nombre d'utilisateurs, le nombre de contrats commerciaux¹.

Une « *présence numérique significative* » serait ainsi réputée exister dès lors que l'entreprise ou groupe dépasse, au niveau d'un Etat membre et pour un exercice fiscal donné, l'un des trois seuils alternatifs suivants² :

- 7 millions d'euros de chiffre d'affaires résultant de la fourniture de service numérique ;
- 100.000 utilisateurs de ces services numériques ;
- 3.000 contrats commerciaux pour la fourniture de tels services numériques.

Sur ce, on pourra dire qu'au niveau international « *la présence numérique significative* » suffisait à établir l'imposition dans un pays. Les revenus publicitaires pourraient être imposés dans ce pays, alors que la transaction a lieu entre deux acteurs qui peuvent être situés dans deux autres pays³. Toutefois, si le serveur, en plus des activités publicitaires, enregistre les commandes des clients et accepte leurs paiements, le paragraphe 4 de l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE ne s'applique pas, puisqu'il existe dans ce cas un établissement stable en raison d'un cumul des activités⁴.

De plus, sur la question du nouveau concept d'établissement stable numérique « *la présence numérique significative* », la réflexion est en cours et l'élaboration pourra se faire un peu attendre, tant le concept est complexe (attractivité des Etats, concurrence, définition des critères du bon modèle fiscal, détermination du bénéfice numérique, etc.).

D'ailleurs, la quasi-totalité des commentateurs ayant réagi aux propositions de l'OCDE s'est prononcée contre la suppression de l'exception des activités préparatoires ou auxiliaires, et l'introduction de la présence numérique significative. Ces propositions ne respectent pas les objectifs de neutralité, d'efficacité, et de prévisibilité établis par l'OCDE.

¹*Ibidem.*

²*Ibid*, p. 159.

³ P-A. KHOURI-HELOU, Op., cit, p. 03.

⁴ F. HUET, Op. cit, p. 45.

SOUS-SECTION 2 : LES PROPOSITIONS DE SOLUTIONS POSEES PAR L'OCDE POUR IMPOSER L'ECONOMIE NUMERIQUE

L'OCDE suggère la mise en place d'un système d'imposition spécifique adapté à l'économie numérique. Comme dit plus haut, il y a un consensus général qui s'accorde sur le fait qu'un système d'imposition destiné uniquement à l'économie numérique puisque on en parle du terme de « *présence significative* ». Ensuite, selon nous, cette solution est envisageable est devrait mener à une imposition plus juste. Car parfois aucune présence physique est localisable, quelconque : ni actif, ni personnel, deux éléments centraux pour attribuer des bénéfices à un établissement stable. Justement l'attribution de valeur aux incorporels serait au centre de la détermination de la base imposable, or comme on l'a vu ci-avant, c'est une question très complexe. Les solutions qui suivent nécessiteraient la renégociation de toutes les conventions bilatérales qui se basent sur le modèle de l'OCDE ou l'utilisation de l'instrument multilatéral de l'OCDE.

§1. L'IMPOSITION DES ENTREPRISES NUMERIQUES SELON « LA PRESENCE SIGNIFICATIVE »

Suivant le projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, à proposer une autre solution a été examiné par le groupe de réflexion dans l'action 1 intitulée « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* ». Cette proposition consiste à imposer les activités de commerce électronique suivant le critère de « *présence significative* », dont l'objectif serait de répondre à l'évolution des relations avec les clients dans l'économie numérique, et continuer à s'appuyer sur une présence physique¹. Donc c'est une solution intermédiaire entre la présence matérielle de l'entreprise, et les critères relevés de sa présence numérique.

Il est à préciser que selon le même rapport (l'Action 1), l'identification d'une « *présence significative* » d'une entreprise sur le territoire d'un Etat, repose sur la présence physique, et la présence numérique et la durée de cette présence². Donc avec le critère de « *la présence significative* » on n'est jamais loin de la notion traditionnelle de l'établissement stable ni de celle de « *présence numérique significative* », puisque certaines de leurs caractéristiques sont toujours prises en considération lors de l'imposition des activités numériques³.

¹YELLES CHAOUACHE Nassima, thèse précité, p. 198.

²OCDE/G20, « *L'érosion de la base imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », (Action 1), Op.,cit. p. 158.

³*Ibidem*.

Il est bien évidemment que la présence d'une entreprise qui effectue des activités du commerce numérique dans un pays se manifeste par un agent dépendant, ou lorsque la livraison est assurée par des vendeurs situés dans le pays, ou bien encore l'offre des biens et services provient de vendeurs situés dans le pays. Quant à la présence numérique de l'entreprise se manifeste, d'une part, par le site Internet qu'elle utilise pour sa relation avec ses clients, d'autre part, par l'activité systématique de collecte de données personnelles des utilisateurs dans le pays¹. A ce stade, l'imposition des entreprises numériques suivant le critère de *présence significative* dans un Etat, suppose que les relations entretenues avec les clients ou les utilisateurs dépassent une durée déterminée².

Remarquant ici que le critère de présence significative repose sur une solution de coexistence d'une présence physique de l'entreprise et une présence numérique qui se reflète par un site web. Il est à noter, que cette solution de coexistence a été examinée par l'OCDE dans deux rapports différents : le rapport final qui propose de modifier les dispositions fiscales actuelles pour ajouter une règle de « *force d'attraction* » applicable au commerce électronique, et le rapport de (l'Action 1) sur les défis fiscaux posés par l'économie numérique qui porte sur l'imposition selon un « *présence significative* »³.

Autrement dit, selon cette présence de coexistence, l'imposition des entreprises numériques se reflète par un critère physique de d'établissement stable et un critère numérique qui n'exige pas la présence physique de l'établissement stable sur place, seule la présence d'un agent dépendant chargé de représenter l'entreprise dans d'autres Etats ou de vendeurs assurant la livraison des biens et services dans d'autres pays suffit à conclure à une présence physique de l'entreprise. Cela exige l'imposition dans l'Etat de source de bénéfices selon la règle de *la force d'attraction* selon les dernières recommandations de l'OCDE dans son dernier rapport⁴.

¹ *Ibidem*, c'est le cas par exemple des chantiers de construction ou de montage qui ne constituent pas un établissement stable sauf si leur implantation dépasse certaine durée.

² *Ibidem*, p. 158.

³ OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévenues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », p. 48 ; V. aussi YELLES CHAUCHE Nassima, thèse précité, p. 195.

⁴ OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévenues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », Rapport final, centre de politique et d'administrations fiscales (PAF), 2004, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/35869074.pdf>,

§2. L'IMPOSITION A LA SOURCE SUIVANT LE PRINCIPE DE LA FORCE ATTRACTION DU COMMERCE ELECTRONIQUE

Selon le rapport final de l'OCDE sur la question de l'imposition du commerce électronique, figure celle de la modification des dispositions actuelles prévues dans l'article 7, comme solution parmi les solutions proposées dans le présent rapport, afin d'inclure une règle dite de « *la force d'attraction* » applicable aux opérations de commerce électronique¹. Comme il a été déjà examiné, l'article 7 du modèle de convention de l'OCDE détermine les règles d'attribution des compétences fiscales concernant les bénéfices des entreprises dans chaque Etat contractant.

Le principe stipulé de l'article 7 indique que les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont pas 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 situé. Si l'entreprise exerce son activité dans cette situation, ses bénéfices sont imposables dans cette autre Etat dans la mesure ils sont imputables à cet établissement stable.

Sur ce, selon le rapport final de modification de l'OCDE, une règle portant sur les mêmes dispositions est appliquée sur le commerce électronique, se manifeste par l'ajout de la phrase suivantes : « *Les bénéfices provenant de ventes de biens ou d'autres activités professionnelles, effectuées dans l'autre Etat au moyen du site Internet de l'entreprise, qui sont identiques ou similaires aux ventes ou activités effectuées par l'intermédiaire de cet établissement stable devront être réputées imputables à l'établissement stable* »².

Selon le même rapport, l'objectif de cette modification est de s'assurer qu'un pays puisse taxer des bénéfices tirés de la vente sur son territoire, au moyen de site Internet de l'entreprise, de produits similaires à ceux qui sont commercialisés par un établissement stable, dans ce même pays³. Donc on peut conclure que l'inclusion de cette règle de *force d'attraction* permet de préserver le droit d'imposition à l'Etat de source dans le contexte du commerce électronique, dont l'avantage est d'éviter toute fraude fiscale.

De même, il est à préciser que cette règle n'est pas admise pour remplacer les fonctions de l'établissement stable par celle de d'un site Internet. Mais bien au contraire grâce à cette

¹ *Ibid*, p. 48.

² OCDE, Modèle de convention fiscal sur le revenu et la fortune, Op., cit, p. 144.

³ *Ibidem*.

règle de *force d'attraction* permet d'assimiler les fonctions effectuées au moyen du site Internet à celle réalisés par le biais de l'établissement stable, de plus, attribuer à l'établissement stable physique les opérations électroniques. Il aura donc une interaction importante des deux types de présence. L'établissement stable physique à ce stade jouera un rôle remarquable dans la détermination des bénéficiaires des ventes faites par Internet¹.

Toutefois, cette règle imposition de *force d'attraction* se distingue de celle qui portant sur le critère de *présence significative*. Premièrement, par le fait que la règle de la *force d'attraction* repose sur une présence physique est celle d'établissement stable dans l'Etat de source. Or, la *présence significative* n'exige pas la présence physique sur place, mais juste une présence de l'agent dépendant chargé de présenter l'entreprise dans d'autres Etats, ou de vendeurs assurant la livraison des biens et services dans d'autres Etats suffit pour conclure à une présence physique de l'entreprise. Deuxièmement, la problématique de la durée des fonctions à partir de laquelle une entreprise numérique est considérée comme imposable dans l'Etat de source de bénéficiaires. Tandis que la *présence significative* est admise sauf si l'entreprise exerce son activité dans un Etat pendant une période de plus de 6 mois. Alors, que pour la règle de la *force d'attraction* l'attribution des bénéficiaires au commerce électronique n'exige aucune durée pour imposer le site web. En effet, la participation à la vie économique dans un Etat, par l'intermédiaire d'un établissement stable est reconnue sauf si les fonctions exercées revêtent le caractère de permanence qui est un élément important édicté dans l'article 5 caractérisant un établissement².

Sur ce, le Cadre inclusif sur le BEPS et avec l'élaboration de l'Instrument Multilatéral prévoit des nouvelles réformes ainsi que de nouvelles dispositions conventionnelles autonomes qui seraient élaborées pour régir les nouveaux droits d'imposition, et elles prévaudraient pour la taxation des entreprises multinationales concernées.

SECTION 2 : L'INSTRUMENT MULTILATERAL ET LE CADRE INCLUSIF POUR LA MISE EN ŒUVRE DU PAQUET BEPS (ACTION7)

Instrument multilatéral est un ensemble unique de règles fiscales internationales qui a pour objectif l'enrayement de l'érosion des bases d'imposition et du transfert artificiel de

¹ OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéficiaires industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », p. 49 ; V. aussi YELLES CHAOUCHE Nassima, thèse précitée, p. 196.

² OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéficiaires industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », p. 50.

bénéfices vers certains pays ou territoires dans le seul but de se soustraire à l'impôt¹. L'introduction de l'Instrument Multilatéral vient mettre à jour rapidement, de façon globale et cohérente l'ensemble des conventions bilatérales, sans avoir à passer par une renégociation individuelle².

Parmi les plus importantes dispositions de l'Instrument Multilatéral est bien *Une définition précisée de l'établissement stable* avec une mesure « *visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable par le recours aux exceptions applicables à certaines activités spécifiques* ». La définition de l'établissement stable est primordiale en fiscalité internationale car elle permet de déterminer quel pays est en droit d'imposer les bénéfices réalisés. Les modifications apportées par l'Instrument Multilatéral viendront empêcher les stratégies d'entreprises, particulièrement celles consistant à fractionner des contrats. Elle permet à certaines de leurs activités essentielles ou à forte valeur ajoutée de ne pas être qualifiées d'établissement stable, évitant ainsi l'imposition.

L'Instrument Multilatéral est certainement une avancée significative pour la fiscalité internationale. Il permettra l'application rapide des mesures proposées dans un grand nombre d'Etats et de juridictions. Spécialement pour les pays en développement qui ont le plus à souffrir des stratégies de contournement de l'impôt par des entreprises qui y viennent chercher une main d'œuvre à bas coûts, justement cette convention et les engagements des Etats qui les lient sont avantageux.

Il est aujourd'hui difficile de mesurer la portée de la mise en œuvre de l'IM tant l'articulation des dispositions de la convention multilatérale avec les conventions bilatérales existantes est dépendante des Etats contractants. Sa mise en œuvre pratique par les administrations et les opérateurs économiques est également incertaine et nécessitera un temps d'adaptation. Cet ensemble de règles visant à l'harmonisation de la fiscalité internationale n'empêchera nullement les pays d'élaborer des politiques fiscales favorables aux entreprises.

Tout d'abord on va analyser les progrès accomplis dans la mise en œuvre du paquet BEPS par l'Instrument Multilatéral (Sous-section 1), ensuite on analysant la finalisation de ces progrès issus du Cadre Inclusif/G20 sur le BEPS, à savoir sa nouvelle déclaration qui se porte

¹ ASFE, « *L'instrument multilatéral et les conventions fiscales bilatérales* », 18 décembre 2018, <https://alliancesolidaire.org/2018/12/18/linstrument-multilateral-et-les-conventions-fiscales-bilaterales>.

²*Ibidem*.

sur une nouvelle solution repose sur deux piliers afin de résoudre les défis fiscaux soulevés par l'économie numérique (Sous-section 2).

SOUS-SECTION 1 : L'INSTRUMENT MULTILATERAL : LES PROGRES ACCOMPLIS SUR LE BEPS

Dans cette étude on décrira les progrès accomplis dans la mise en œuvre des mesures issues du paquet PEBS adopté en octobre 2015. Ces mesures englobent celles intéressant la fiscalité directe élaborées au titre de l'action 7 (*Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable*). Elles comprennent également des conclusions en faveur d'autres actions du même projet telle que l'action (3), (5), (6) etc.¹. Ensuite, en date de 2018, l'OCDE a diffusé un chapitre dans un rapport intérimaire de 51 pages, qui porte sur une actualisation des dernières modifications issues de (l'action 7) du paquet BEPS de 2017², déjà examiné dans la thèse. L'OCDE à ce stade à apprécier que sa mise en œuvre soit faite par un Instrument Multilatéral afin de faciliter l'application des modifications des conventions fiscales entre les Etats.

§1. L'INSTRUMENT MULTILATERAL ET LA MISE EN ŒUVRE DU PAQUET BEPS (ACTION7)

Suite aux recommandations du rapport final OCDE/BEPS dans son (action 7), qui préconise des modifications sur les mesures permettant de mettre en échec les pratiques visant à éviter de manière inappropriée l'apparition d'un lien fiscal³. Le comité a estimé en 2016, que ces modifications recommandées aux conventions fiscales pourraient être mises en œuvre par le biais d'un nouvel instrument appelé « L'instrument Multilatéral », par des dispositions facultatives, ou par la négociation de conventions fiscales bilatérales⁴.

L'instrument multilatéral est visé à l'action 15 du projet BEPS, a été créé afin de faciliter la modification du vaste réseau de conventions fiscales bilatérales. L'instrument a été établi sous sa version finale en 2016 et signé pour la première fois le 7 juin 2017 par 76 juridictions⁵.

¹ OCDE, « Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie: Mise en œuvre et impact du paquet BEPS », rapport intérimaire, (2018), p. 100, <https://doi.org/10.1787/9789264301627-5-fr>.

² OCDE/BEPS, l'Action 7, « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable », op., cit.

³ OCDE/G20, « Cadre inclusif sur les BEPS de l'OCDE et du G20 », rapport d'étape juillet 2019- juillet 2020, p.18, www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation.OCDE2020.

⁴ *Ibidem*, p. 100.

⁵ *Ibidem*, p. 101.

De même, cet Instrument couvre maintenant plus de 94 juridictions de toutes les régions du monde. Soit 47 de ces juridictions l'ont déjà ratifié (**soit un taux de ratification de 50%**) malgré certains signataires n'ont pas encore mené le processus de ratification à son terme¹. De plus, il a été conclu qu'il est plus utile pour les pays d'adopter l'instrument multilatéral que de renégocier bilatéralement les 3500 conventions fiscales actuellement en vigueur².

§2. LA MISE EN ŒUVRE DU PAQUET BEPS PAR DE L'INSTRUMENT MULTILATERAL

Les progrès accomplis dans la mise en œuvre des mesures issues du paquet BEPS, spécialement celles intéressant la fiscalité directe élaborées au titre de l'action 7 (*Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable*). Selon le comité l'impact se fait déjà sentir³. Même s'il est trop tôt pour tirer des conclusions, on peut extraire plusieurs éléments démontrant que les pays ont beaucoup progressé pour parvenir à une mise en œuvre à grande échelle des différentes mesures du plan BEPS⁴.

La mise en œuvre des mesures du paquet BEPS les plus pertinentes se rattachant à la fiscalité directe pour les entreprises à forte composante numérique⁵. Car la possibilité d'établir une communication avec des clients et d'interagir avec eux à distance, via l'Internet, conduit à l'automatisation de certaines fonctions. Telle que la nécessité de disposer d'infrastructures et de personnels au niveau local pour exercer des activités de vente dans une juridiction donnée (échelle sans masse). Ces facteurs incitent les entreprises multinationales à desservir des clients à distance, dans de multiples marchés appartenant à des juridictions différentes, à partir d'un point central unique⁶.

Selon le rapport de 2018, l'instrument multilatéral permet de modifier les conventions fiscales bilatérales existantes afin de garantir une mise en œuvre rapide des mesures concernant les conventions fiscales élaborées dans le cadre du projet BEPS OCDE/G20⁷. Les mesures de ce type incorporées dans le dite Instrument portent sur le chalandage fiscal, les montages

¹OCDE/G20, « *Cadre inclusif sur les BEPS de l'OCDE et du G20* », p. 22. Op., cit,

²*Ibidem*.

³*Ibid*, chapitre3 « *Mise en œuvre et impact du paquet BEPS* », OCDE, 2018, p. 100.

⁴*Ibidem*.

⁵Les entreprises de forte composante telle que, Amazon, E-bay, Facebook, Google,

⁶Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, « *Mise en œuvre et impact du paquet BEPS* », Rapport intérimaire, OCDE (2018), p. 100, <https://doi.org/10.1787/9789264301627-5-fr>.

⁷*Ibid*, p. 101.

hybrides, ainsi que les établissements stables¹. Quelques résultats issus de cet instrument² :

- 46 juridictions ont choisi d'appliquer les modifications de l'article 5.5 et 5.6 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, abaissant le seuil pour la création d'un établissement stable constitué d'un agent dépendant et modifiant par-là 339 traités au total.
- En outre, 55 juridictions ont choisi d'appliquer l'article 5.4 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qui établit le critère général de caractère préparatoire et/ou auxiliaire, tandis que 54 ont opté pour l'article 5.4.1 qui prévoit une règle anti-fragmentation. En conséquence, 379 conventions fiscales ont été modifiées en vertu de l'article 5.4, et 542 conventions en vertu de l'article 5.4.1.
- Enfin, 34 juridictions ont opté pour la disposition relative au fractionnement de contrats figurant dans les Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, modifiant ainsi 163 conventions fiscales.
- En mai 2020, l'instrument multilatéral avait déjà modifié plus de 300 conventions dans le monde, et ce chiffre augmente rapidement à mesure que de nouveaux signataires déposent leur instrument de ratification.

En fin, il est recommandé par le projet d'entrée en vigueur des dispositions de l'instrument multilatéral, moins de trois ans après la cérémonie de signature, met en lumière la volonté politique forte de suivre une approche multilatérale visant à combattre les pratiques de BEPS et de traduire les engagements en mesures concrètes qui seront intégrées dans plus de 1680 conventions fiscales à travers le monde³.

SOUS-SECTION 2 : LE CADRE INCLUSIF : DE NOUVELLES SOLUTIONS POUR TAXER L'ECONOMIE NUMERIQUE

Contrairement à l'Instrument multilatéral sur le BEPS, Cadre inclusif ne vise pas à modifier la formulation des dispositions des conventions fiscales existantes (par exemple, la nouvelle règle de lien ne modifierait pas la définition existante de l'établissement stable contenue dans une convention spécifique). De nouvelles dispositions conventionnelles autonomes seraient élaborées pour régir les nouveaux droits d'imposition, et elles prévaudraient pour la taxation des entreprises multinationales concernées.

Ensuite en 2016, le « *Cadre inclusif sur le BEPS* » a été mis en place, afin d'assurer une

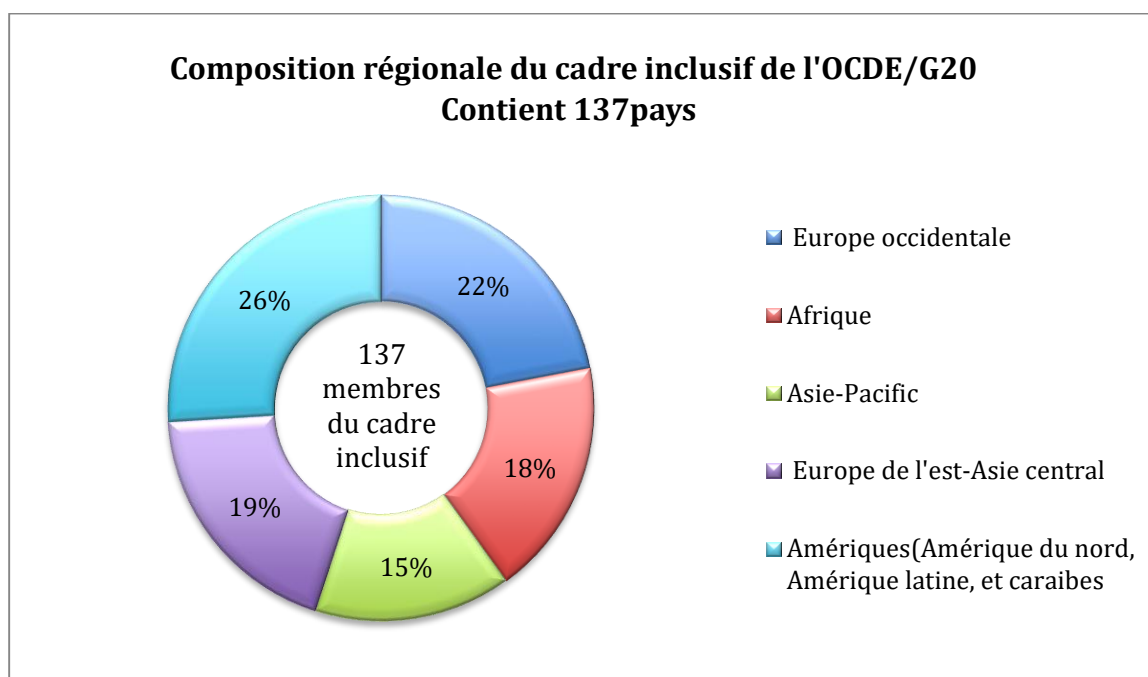
¹*Ibidem.*

²OCDE/G20, « *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20* », OCDE-2020, Op, cit, p. 19.

³OCDE/G20, « *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20* », OCDE-2020, op, cit, p. 19.

mise en œuvre cohérente, généralisée et efficace du paquet BEPS qui avait été diffusé en octobre 2015¹. À nos jours, plus de 113 pays et juridictions représentant plus de 93 % du PIB² mondial ont rejoint le Cadre inclusif et œuvrent en vue de corriger les lacunes et les asymétries dans les législations fiscales qui ont facilité les pratiques de BEPS³.

De plus, dans le cadre inclusif de l'OCDE/G20, compte aujourd'hui 137 membres, y compris 66 pays en développement. Le même instrument réunit des pays et des juridictions de toutes les régions du monde et représentent⁴.



Selon le graphique, tous les membres du cadre inclusif de l'OCDE/G20 participent à ses travaux sur un pied d'égalité. Ainsi, les pays en développement, ont souvent des contraintes de capacité et sont les plus pauvres et de plus petite taille, éprouvent davantage de difficultés à participer⁵. Partant de ce constat, un certain nombre de mécanismes ont été mis en place pour aider les pays en développement. Ce soutien comprend des programmes d'intégration sur mesure destinés à aider les pays à identifier et déployer leurs mesures BEPS en prioritaire⁶.

À nos jours, 41 programmes d'intégration sur mesure consacrés au BEPS ont été lancés.

¹*Ibid.*, p. 17.

²Produit Intérieur Brut.

³*Ibidem.*

⁴*Ibid.*, p. 8.

⁵Op., cit., « *Cadre inclusif sur les BEPS de l'OCDE et du G20* », p. 7.

⁶*Ibid.*, p. 8.

Des programmes bilatéraux de soutien supplémentaires, majoritairement consacrés aux domaines prioritaires du projet BEPS tel que les prix de transfert, ils sont en cours dans 35 pays tel que, le Maroc, la Tunisie, l'Égypte etc.¹ Également, le même projet a produit des manuels pratiques régis sur les besoins et priorités des pays en développement, en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Ces manuels ont pour but d'aider lesdites pays à adapter l'application des normes fiscales internationales aux circonstances qui leur sont propres².

SOUS-SECTION 2 : LA NOUVELLE PROPOSITION DE REPARTITION DES BÉNÉFICES ISSUE DU CADRE INCLUSIF (PILIER 1)

Comme on a suscité auparavant, il est délicat de caractériser l'existence d'un établissement stable à partir d'un serveur ou d'un site web, même si une réinterprétation du concept d'établissement stable pourrait-elle venir comme une solution de sorte que les serveurs ou les pages web constituent un établissement stable, on voit clairement qu'il y aurait un risque, si un établissement stable devait être reconnu à chaque fois qu'un équipement électronique est présent sur le territoire fiscal d'un pays. De même, voir les entreprises délocaliser ces équipements dans des paradis fiscaux, échappant ainsi à l'impôt. Dans cette perspective

Afin de créer une certaine stabilité du système fiscal international tout en répondant aux défis soulevés par la numérisation de l'économie. Une approche unifiée en deux piliers est développée par le cadre Inclusif sur le BEPS de l'OCDE et le G20³ pour réformer la fiscalité internationale.

De nouvelles propositions relatives aux règles du lien et de répartition des bénéfices d'établissement stable basée sur une présence numérique sont analysées au titre de (Pilier I) de cette approche. De même, une mise en place d'un mécanisme global et de lutte contre l'érosion de la base d'imposition est examinée au titre du second pilier (Pilier II).

Dans cette étude nous intéressons spécialement d'analyser les nouvelles règles issues du (pilier I) intéressant plus spécialement les pays en développement, dans l'objectif de parvenir une solution plus détaillée concernant les entreprises multinationales numériques (EMN) qui s'opèrent dans différents pays (celles dont le chiffre d'affaires est moins de 750 millions

¹*Ibid*

²*Ibid.*

³OCDE, « *Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », juillet, 2022. www.oecd.org/fr .

d'euros¹. Toutefois, les dispositions menées par le (pilier II) concernent particulièrement les entreprises de grandes composantes numériques qui dépassent leurs chiffres d'affaires un certain seuil qui dépasse les 750 millions d'euros, qui concerne spécialement les pays développés.

§1. LA NOUVELLE NOTION DE LIEN (LE SEUIL DU CHIFFRE D'AFFAIRES)

Il est à rappeler qu'en vertu des règles fiscales internationales actuelles en vigueur l'existence d'un lien entre une entreprise et une juridiction implique que l'entreprise établisse une relation économique suffisante juridiction pour pouvoir être imposé par celle-ci. Cela signifie que cette entreprise et physiquement présente sur le territoire de cette juridiction². On parle notamment pour les ventes à distance opérées par les entreprises à forte composante numérique. Le cadre inclusif à ce stade adopte une nouvelle règle du lien, basée sur le chiffre d'affaires qui s'appliquerait dès lors qu'une entreprise participe de façon significative dans l'économie d'une juridiction du marché.

Le nouveau seuil de chiffre d'affaires à ce moment pourrait être utilisé comme principal indicateur d'une participation significative soutenue à l'économie d'une juridiction, et il serait introduit au moyen d'une règle autonome devrait être ajoutée à celles applicables aux établissements stables, afin de limiter les répercussions involontaires sur d'autres règles existantes³.

Sur ce, on remarque que cette proposition repose sur de nouveaux critères du lien, distinct et dissocier du concept existant d'établissement stable, ce qui permettrait d'imposer une entreprise dans une juridiction ou ses ventes dépassent un certain seuil même si elle n'est pas physiquement présente sur ce marché.

La structure des entreprises et le processus de création de valeur ont considérablement évolué. L'établissement stable d'aujourd'hui montre ces limites face aux entreprises à forte composante numérique, qui peuvent aboutir à la réalisation d'un chiffre d'affaires très important dans un pays avec une présence physique faible ou nulle dans ce même pays⁴. Sur

¹OCDE, « Déclaration du cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) sur solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie », 2021, www.oecd.org .

²OCDE, « Déclaration du cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) sur solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie », 2021, www.oecd.org .

³*Ibidem*.

⁴ATTIAS ASOULINE Anne-Valérie, FLON Guillaume, « Fiscalité du digital, digitalisation de la fiscalité », revue d'économie financière, N°131, 2018, <http://cairn-info/revue-d-economie-finance-2018-3-page-217.htm> .

ce, certains groupes supporte effectivement des charges fiscales très faibles, voire nulles, dans le pays où ils réalisent pourtant des profits très importants.

Justement ce projet, dans son ensemble, vise à atteindre l'objectif de garantir que chaque contribuable, y compris les entreprises multinationales, paie sa juste part d'impôt¹. Le Pilier Un du projet concerne la réaffectation des bénéfices, ne s'applique actuellement qu'à un nombre limité d'entreprises multinationales². Cependant, ces entreprises sont parmi les plus grandes et les plus rentables au monde.

Il convient de noter que l'extension du champ d'application du Pilier Un pour inclure davantage d'entreprises pourrait ajouter de la complexité au système sans nécessairement augmenter de manière significative le montant des bénéfices réaffectés. Cependant, il est important de garder à l'esprit que le projet BEPS prévoit la possibilité d'étendre le champ d'application après une période de 7 ans, une fois qu'il y aura eu suffisamment de recul sur la mise en œuvre initiale.

Sur ce, le Pilier Un s'engage également à développer des approches simplifiées et rationalisées pour l'application des règles de prix de transfert dans certains cas, notamment en tenant compte des besoins des pays en développement, qui sont souvent confrontés à des litiges fiscaux. Cela démontre l'engagement du projet BEPS à assurer une application efficace et équitable des règles fiscales à l'échelle mondiale.

En conclusion, selon les recommandations chef du cadre inclusif sur le BEPS, qu'il est essentiel de soutenir les efforts du projet BEPS pour garantir que les entreprises multinationales contribuent de manière équitable aux systèmes fiscaux mondiaux. Bien que des défis et des complexités puissent survenir en cours de route. Il est important de rester engagé dans la mise en œuvre de ces réformes pour promouvoir l'intégrité et l'équité du système fiscal international.

§2. QUELQUES REFLEXIONS PRATIQUES DES ETATS ISSUES DE LA PROPOSITION DU CADRE INCLUSIF

L'enjeu principal dans une économie numérique, concerne en particulier la fuite des recettes liées à l'impôt sur les sociétés multinationales. Les règles internationales en vigueur au sein de l'OCDE ne permettent pas de rattacher de manière satisfaisante les bénéfices des

¹OCDE, « *Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numération de l'économie* », juillet, 2022. www.oecd.org/fr.

²OCDE, « *Solution reposant sur deux pilier pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numération de l'économie* », op., cit.

sociétés établies hors de nos frontières à raison du chiffre d'affaires qu'elles réalisent sur notre territoire¹.

L'évolution des structures des entreprises et du processus de création de valeur est un sujet crucial à prendre en compte dans le contexte actuel. Nous constatons clairement les défis auxquels les établissements traditionnels sont confrontés face à la montée en puissance des entreprises numériques. Ces dernières peuvent en effet générer des bénéfices considérables dans un pays sans avoir de présence physique significative sur son territoire. Cette réalité soulève des questions sur la fiscalité des entreprises et la répartition équitable des charges fiscales. Il est essentiel que les autorités et les acteurs économiques travaillent ensemble pour trouver des solutions qui permettent de garantir une concurrence saine et équitable sur le marché. Sur ce, plusieurs pays ont mis en place une imposition du chiffre d'affaires. Cela est par exemple le cas de la France, la Hongrie, l'Inde, et l'Italie².

- **Le système d'imposition français :** Ce système il a été mis en place en 2013, alors qu'à ses débuts, seuls les contenus vidéo physiques (cassettes vidéo, DVD...) étaient visés. En 2014, les services de vidéo en ligne à la demande sont aussi rentrés dans le champ d'application. Depuis 2016, ce champ d'application s'est encore un peu plus étendu et comprend désormais aussi les contenus audiovisuels disponible gratuitement mais qui génère des revenus grâce à la publicité qui est diffusée. Cette dernière modification vise expressément YouTube. Le taux de la taxe s'élève à 2 %. Un taux de 10% est applicable uniquement pour des contenus bien spécifiques (par exemple incitation à la violence). Cette taxe est d'application lorsque l'audience est composée de particuliers localisés en France³.
- **Le système d'imposition hongrois :** Ce système s'attaque aux publicités, tant en ligne que hors ligne, qui visent un public hongrois. La langue est élément déterminant afin cibler une publicité publique ; Et c'est généralement

¹ M. Philippe MARINI, « Rapport d'information », Sénat, N°614, session ordinaire de 2011-2012.

² DESMEDT Gaëlle, « *La fiscalité de l'économie selon l'OCDE et l'Union européenne* », Mémoire en vue de l'obtention du titre de Master, Louvain School of management, université catholique de Louvain, 2018, p. 49. <http://hdl.handel.net/2087./thesis:14320>.

³ *Ibid*, p. 50.

l'entreprise qui diffuse la publicité sur son site qui, doit faire les démarches nécessaires auprès de l'administration pour payer la taxe¹.

- **Le système d'imposition indien :** A la suite du Rapport BEPS sur (l'action 1) sortie en 2015, l'Inde a introduit une taxe en 2016, qui ne concerne que les revenus générés par des services de publicité en ligne, B2B et par des entreprises non-résidentes. Il s'agit d'une taxe de 6% prélevée sur les transactions en lien avec la publicité en ligne. Mais cependant, si le montant des transactions effectuées par l'annonceur indien avec des entreprises non-résidentes ne dépasse pas un seuil, qui est de 1400 euros environ. Et que l'entreprise dispose un établissement stable en Inde et que la transaction est attribuable à cet établissement stable, alors cette taxe ne sera pas due afin d'éviter la double imposition.
- **Le système d'imposition de l'Italie :** La taxe d'élèvera à 3% à partir du 1^{er} janvier 2018, sur la valeur des transactions des services numérique fournis électroniquement, au travers d'internet ou de réseaux électronique².

Notamment plusieurs éléments montrent que les entreprises commencent à repenser leurs mécanismes d'optimisation fiscale s'agissant de l'imposition des bénéficiaires des sociétés dans certains pays. Par exemple, des entreprises internationales qui vendent des produits et des services en ligne ont déjà modifié les structures qui sous-tendent leurs ventes transfrontalières (Amazon, Facebook, Google, par exemple)³.

Sur ce, la conclusion des contrats commerciaux aura lieu au niveau des entreprises de distribution locales en réponse aux mesures élaborées au titre de (l'Action 7) même si ces mesures viennent seulement d'être mises en œuvre. La mise en œuvre englobe aussi des modifications apportées aux normes internationales, telle que les modifications apportées à la définition de l'établissement stable dans son article 5 en vertu de (l'Action 7) déjà examinés.

¹*Ibidem.*

²*Ibid*, p 51.

³ La taxe sur les services numériques, également connue sous le nom de taxe GAFA, représente une mesure fiscale française ciblant spécifiquement les entreprises du secteur numérique impliquées dans diverses activités en France, telles que la publicité ciblée en ligne, la vente de données personnelles à des fins publicitaires et les services de plateformes d'intermédiation. Adoptée définitivement par le Parlement français le 11 juillet 2019, cette taxe a pour objectif d'imposer un taux de 3 % sur les revenus générés par ces activités, en fonction de l'activité des internautes en France.

§2. LES NOUVELLES RECOMMANDATIONS ISSUES DU CADRE INCLUSIF SONT-ELLES EN FAVEUR DES PAYS EN DEVELOPPEMENT ?

La Solution reposant sur deux piliers est un pas important vers la reconnaissance des besoins des pays en développement en matière de règles fiscales plus équitables et prévisibles. En mettant l'accent sur la redistribution des droits d'imposition en fonction de l'emplacement des ventes et des utilisateurs¹, cette solution vise à réduire les pressions exercées sur les gouvernements des pays en développement pour offrir des incitations fiscales injustifiées. L'introduction d'un impôt minimum mondial contribuera également à lutter contre les paradis fiscaux et les stratégies d'évitement fiscal des multinationales².

Cette approche multilatérale évite les risques de mesures de rétorsion commerciales et permet aux pays en développement de continuer à attirer des investissements étrangers tout en garantissant une fiscalité juste et équitable³.

De plus, cet accord est le résultat d'une collaboration fructueuse entre les pays en développement, en particulier ceux d'Afrique, avec le soutien du Forum africain de l'administration fiscale (ATAF)⁴. De plus, les mesures de sécurité juridique en matière fiscale et les approches simplifiées pour l'application des règles de prix de transfert montrent une volonté d'adapter les dispositions aux besoins spécifiques des pays en développement. Ces éléments contribuent à garantir un accord équilibré pour toutes les parties impliquées dans les négociations.

En conclusion, on remarque que cette solution est une étape importante vers un système fiscal international plus équitable et transparent. Il s'agit d'une avancée majeure dans la lutte contre l'évasion fiscale des multinationales et dans la promotion dans une économie durable à l'échelle mondiale.

CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE

Suivant l'approche de la force d'attraction du modèle l'ONU décrite dans son article 7, le pays d'origine a le droit à imposer les bénéfices selon le principe de la « force d'attraction », non seulement les bénéfices attribuables à l'établissement stable, mais également d'autres

¹OCDE, « Déclaration du cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) sur solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie », 2021, www.oecd.org .

²Ibidem.

³OCDE, « Déclaration du cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) sur solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie », 2021, www.oecd.org .

⁴Ibidem.

bénéfices (comme les ventes de produits différents via un agent indépendant), ainsi que les dividendes, intérêts et redevances provenant de sources situées dans le pays d'origine¹.

Sur ce, les autorités fiscales des pays d'origine doivent examiner précisément les diverses sources de bénéfices de l'entreprise provenant de ce pays et appliquer le critère de l'établissement stable à chacune. Par exemple, une entreprise peut établir un point fixe dans le pays d'origine pour mener des activités de fabrication ou de transformation tout en vendant d'autres produits dans ce même pays par le biais d'un agent indépendant. Il est crucial d'avoir accès à des renseignements fiables pour établir l'existence d'un établissement stable ou d'une base fixe. Les sources d'informations telles que les bureaux locaux d'enregistrement des entreprises, les organismes d'approbation réglementaire et les agences locales qui délivrent des permis de construire sont essentielles dans ce processus². De plus, les dates d'entrée et de sortie apposées sur les passeports peuvent également fournir des informations importantes sur la durée de la présence des personnes physiques³. Il est donc primordial de faire appel à ces sources pour garantir l'exactitude des informations recueillies.

L'établissement stable virtuel a été proposé comme remplacement qui s'applique aux opérations de commerce électronique. Mais il est obligé de modifier la définition de l'établissement stable. Cette solution pourrait se présenter comme l'élargissement de l'établissement stable aux « installation fixe d'affaire numérique », aux « agences virtuelles » (à savoir un équivalent électronique de l'établissement stable agent dépendant) ou à la notion de « présence virtuelle ». Cette dernière solution se réfère à la présence économique d'une entreprise dans l'État où se trouve le client par une interaction électronique qui ne dépend pas d'une installation fixe.

Cette conception présente l'avantage de mieux s'adapter à l'évolution du commerce numérique et à l'essor des échanges de services et de biens immatériels (la mise en œuvre de l'une quelconque des trois options nécessiterait la modification des règles existantes).

La détermination des bénéfices qui sont imputables à l'établissement stable pose souvent des difficultés. Bien que les problèmes rencontrés dans la détermination des bénéfices qui sont imputables à des services réputés être exercés par l'intermédiaire d'un établissement stable ne soient pas très différents de ceux rencontrés à l'égard des services exécutés par

¹ONU, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition* », 2015, p.258.

²*Ibid*, p. 234.

³*Ibidem*.

l'intermédiaire d'un établissement stable d'installation fixe d'affaires, elles sont néanmoins source de préoccupation pour les administrations fiscales.

De même, certains experts de pays en développement ont fait observer que l'adoption du principe de « la force d'attraction » fait disparaître certaines difficultés d'ordre d'administration en ce sens qu'elle évite d'avoir à déterminer si telle ou telle activité est liée ou non à l'établissement stable.

On confirme que, l'imputation des bénéfices à un établissement stable est une question complexe et où les autorités fiscales devraient suivre les orientations fournies par les commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies ou, si l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE de 2010 est adopté dans une convention, les orientations fournies dans les commentaires sur cet article et le Rapport 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables.

De même, suivant l'Instrument Multilatéral (Cadre Inclusif), adopté depuis juin 2017 par plus de 80 pays désireux d'appréhender une fraction plus grande de la valeur créée par l'économie digitale¹. Mais les États-Unis en sont absents et certains pays signataires (Irlande, Luxembourg, Chypre...) ont fait des recommandations de l'OCDE pour élargir le champ des établissements stables aux activités numériques².

Le développement du commerce électronique pose en effet de nombreux défis aux autorités fiscales. La difficulté d'identification et d'authentification des contribuables ainsi que des transactions complique la tâche des autorités fiscales pour collecter les impôts de manière équitable. De plus, le commerce électronique remet en question le lien territorial sur lequel repose le système fiscal traditionnel. En effet, l'absence de frontières physiques dans le commerce en ligne rend difficile la détermination du lieu de résidence des redevables et de la localisation des transactions. Cette situation favorise la fraude fiscale et crée une concurrence déloyale entre les entreprises. Il est donc primordial que les autorités fiscales trouvent des solutions innovantes pour adapter la fiscalité aux réalités du commerce électronique afin de garantir l'équité fiscale et prévenir la fraude.

¹L'instrument Multilatéral ne traite que des « séquelles physiques » de l'économie numérique, comme les activités de stockage, et non de la part des profits liés à la data et aux algorithmes.

² B. Gainier, A-V. Attias Assoiline, G. Glon, « *Quelle fiscalité dans un monde globalisé et numérisé ?* », la tribune (France), N°G6579, p. 111.

De même, lorsqu'une entreprise établie dans un Etat, elle exerce tout ou partie de son activité dans un autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable, elle devient imposable dans cet autre Etat sur les bénéfices générés par son activité sur place. Le critère d'établissement stable tel que défini par les modèles de conventions fiscales est très concret et physique (agent commercial dépendant, installation fixe d'affaires etc.). Or, aujourd'hui, une entreprise n'a plus besoin d'être présente physiquement dans un pays pour produire de la valeur et faire des bénéfices¹. C'est pourquoi la notion d'établissement stable va être évoluée pour s'adapter à l'économie de marché et à l'économie numérique.

Conclusion générale

L'établissement stable est un concept important en matière de fiscalité internationale qui vise à éviter la double imposition des entreprises opérant à l'étranger. Dans le cas de l'intervention d'une entité étrangère, dans un Etat autre que celui de sa résidence, plusieurs formes de représentation s'offrent à elle. La création d'une filiale (société nouvelle), l'ouverture d'une succursale. Elle peut, aussi, opter pour une intervention directe ponctuelle sans création d'entité proprement dite sous forme d'établissement stable.

En revanche, la qualification de l'établissement stable au niveau international source de conflits. Car elle détermine le rattachement territorial de l'imposition des bénéfices d'une entité non résidente ayant une activité dans un autre pays. Autrement dit, cette notion détermine si une entreprise a une présence suffisante dans un pays donné pour être soumise à l'impôt dans ce pays. Les règles d'établissement stable varient d'un pays à l'autre et peuvent être complexes.

Bien qu'au niveau international, la définition de l'établissement stable varie en fonction des conventions fiscales signées par les Etats. Les conventions fiscales représentent un élément essentiel dans la régulation des questions de fiscalité internationale, notamment en ce qui concerne la qualification de l'établissement stable. Cependant, la définition de base de l'établissement stable au niveau conventionnel, se trouve à l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et de celui de l'ONU.

¹ C. ROUSSIERE, « *Vers la notion d'établissement stable numérique ou virtuel* », 28 mai 2009, <http://cr-avocat.fr>.

Dans une logique d'élimination la double imposition, les modèles de convention fournissent des illustrations (non limitatives) constitutives d'établissements stables. L'établissement stable permet de désigner le lieu d'assujettissement à l'impôt de l'entité. Mais on trouve que c'est difficile de fournir une définition précise de cette notion. L'établissement stable pourrait être un siège de direction (lieu où sont prises les décisions), une succursale, un bureau, une usine ou un atelier (seulement quand ils sont en exploitation), les éléments constitutifs des lieux d'extraction de ressources naturelles, etc.

Le législateur l'Algérien sur cette question ne définit pas la notion de l'établissement stable. Justement, il repose sur le principe de territorialité. Il taxe les sociétés, si elles exercent une activité industrielle ou commerciale sur son territoire. Par conséquent, les critères d'imposition des entreprises étrangères, y compris l'établissement stable trouvent leur fondement dans l'article 137 CID et l'article 5 du modèle de convention de l'OCDE tendant à éliminer les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune. On constate que l'application de ce principe exprime la souveraineté fiscale des Etats, afin d'imposer les revenus de sources algérienne réalisées par les personnes morales dont leur domicile fiscal est situé hors d'Algérie.

Concernant la caractérisation des chantiers à des établissements stables, on trouve que leur complexité réside dans leurs notions et leurs durées, les conventions donnent des exemples précis : cas des chantiers de construction ou de montage. Le modèle de l'OCDE prône une durée plus longue (12 mois). L'Algérie applique une durée de 6 mois, et parfois 3 mois. Cette durée est décomptée à partir de la date de début des activités. Toute interruption momentanée ou temporaire ne constitue pas un frein à la qualification d'établissement stable.

Dans certaines situations, le chantier, même en étant basé sur divers contrats, est une entité à part entière, à condition qu'il forme un tout cohérent sur le plan commercial et géographique. Il arrive qu'une entreprise sous-traite une partie des travaux. Le temps consacré au chantier est considéré comme le temps consacré par l'entité. Le sous-traitant est considéré comme établissement stable, s'il dépasse la durée stipulée dans la convention.

Les fournitures de services constituent de droit des établissements stables, si elles sont exercées dans une durée de 6 mois sur 12 selon le modèle ONU, elle doit dépasser les 6 mois pour le modèle OCDE. A l'inverse, les modèles de convention déterminent les cas des installations non constitutives d'établissement stable. Il s'agit essentiellement : d'entrepôt de

stockage simple (livraison au sens de l'OCDE) ou de l'exposition de marchandises, d'une centrale d'achat ou d'un bureau marketing. Idem pour l'installation de soutien à l'entreprise ou de toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire. Les termes « préparatoire et auxiliaire » sont difficilement appréciables. Selon les commentaires de l'OCDE, il faut évaluer si cette installation constitue une part essentielle et notable dans l'activité de l'entité.

Concernant les situations particulières citées dans les modèles de conventions sur lesquelles les avis divergent, notamment les notions d'agents dépendants et d'indépendant. Une personne dépendante est un établissement stable dans la mesure où elle est relèvé directement de l'organisation de son mandant et qu'elle dispose de pouvoirs pour conclure des contrats pour son compte. Donc, les règles actuelles subordonnent le statut d'établissement stable personnel est dont le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise.

Mais sur cette question l'OCDE et les pays de G20, reconnaissent que l'indépendance ne peut être, par nature, assimilé à un établissement stable sauf si cet agent exerce des activités pour le compte d'une entité étrangère. La pratique montre que l'application d'une telle notion était en réalité très souvent source d'incertitude. Afin d'échapper à cette qualification, un certain nombre de sociétés ont pris l'habitude de signer elles-mêmes directement les contrats, dans leurs locaux, alors que ces contrats ont été pourtant négociés par leurs représentants à l'étranger. Ce faisant, elles font en sorte que l'impôt échappe à l'Etat de la source, là où il devrait être normalement perçu.

Sur ce, le rapport BEPS dans son Action 7, propose des changements ou des modifications à apporter à la définition de l'établissement stable. Ces modifications permettront de mettre en échec les pratiques visant à éviter de manière inappropriée l'apparition d'un lien fiscal. De même, cette action insiste sur la nécessité de mettre à jour la définition d'établissement stable que l'on retrouve dans les conventions fiscales afin de prévenir les abus de ce seuil d'imposition. Cela constitue fréquemment la base de travail lors des négociations relatives à une nouvelle convention bilatérale.

En revanche, il est important de citer un autre cas particulier, est celui des entreprises d'assurance. D'après le modèle des Nations unies, les entreprises d'assurances d'un Etat contractant (sauf réassurance) représentent un établissement dans l'autre si elles perçoivent des primes sur le territoire de cet Etat ou assurent des risques qui y sont encourus à travers son agent.

De même, s'il est crucial d'avoir accès à des renseignements fiables pour établir l'existence d'un établissement stable ou d'une base fixe, il était recommandé par l'ONU que les sources d'informations telles que les bureaux locaux d'enregistrement des entreprises, les agences locales qui délivrent des permis de construire sont essentielles dans ce processus. De plus, les dates d'entrée et de sortie apposées sur les passeports peuvent également fournir des informations importantes sur la durée de la présence des personnes physiques. Il est donc nécessaire de faire appel à ces sources pour garantir l'exactitude des informations recueillies.

La détermination des bénéfices qui sont imputables à l'établissement stable pose souvent des difficultés. Suivant notre analyse des méthodes d'attributions des bénéfices aux établissements stables, il faut préciser que les principes fiscaux internationaux pour l'attribution de bénéfices à un établissement stable sont régis par l'article 7 du modèle de l'OCDE ; comme ils sont également intégrés au modèle de l'ONU dans le même article. Les règles de dite l'article stipulent que « *les bénéfices d'une entreprise étrangère ne sont imposables dans un État que dans la condition où l'entreprise y dispose d'un établissement stable dans l'autre État contractante* ». On remarque que l'objectif de l'article 7 est de permettre de préciser la détermination des bénéfices attribuables à l'activité d'une entreprise exerçant son activité par l'intermédiaire d'établissement stable qu'elle possède sur le territoire de l'autre État contractant.

Justement sur cette question, il existe des divergences substantielles entre le modèle de l'OCDE et le modèle de l'ONU en ce qui concerne la méthode d'attribution de bénéfices à l'établissement stable. Le modèle de l'OCDE recommande une analyse selon une approche de « *L'entité distincte et indépendante* » : cela veut dire : selon (§ 2 de l'art. 7) « *qu'il est imputé dans chaque État contractant, à l'établissement stable, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte* ». Le même article précise que seuls les bénéfices attribuables à cet établissement stable peuvent y être imposés.

Par contre le modèle de l'ONU vient d'élargir la portée de l'article 7 suite à une approche de « *force d'attraction d'établissement stable* », qui permet au pays dans lequel est situé l'établissement stable d'imposer non seulement les bénéfices imputables à cet établissement stable permanent, mais aussi d'autres bénéfices que l'entreprise réalisées dans ce pays.

On confirme que, l'imputation des bénéfices à un établissement stable est une question complexe et où les autorités fiscales devraient suivre les orientations fournies par les

commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies ou, si l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE de 2010 est adopté dans une convention, les orientations fournies dans les commentaires sur cet article et le Rapport 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables.

On trouve qu'elle est moins satisfaisante pour les pays développés car il n'y avait pas lieu d'imposer des revenus provenant d'une activité qui n'avait aucun lien avec l'établissement stable, et que cette situation peut aboutir à un risque de double imposition de bénéfice qui ne devrait normalement être imposées que dans l'Etat de l'entreprise. Résidence

En revanche, cette question est justifiée par les membres des pays en développement, par le fait que parfois la seule activité de l'établissement stable dans le pays de la source est une activité d'achat, il peut y avoir un établissement stable dans ce pays ; cette activité d'achat peut contribuer aux bénéfices globaux de l'entreprise.

Le développement du commerce électronique pose en effet de nombreux défis aux autorités fiscales. La difficulté d'identification et d'authentification des contribuables ainsi que des transactions complique la tâche des autorités fiscales pour collecter les impôts de manière équitable. De plus, le commerce électronique remet en question le lien territorial sur lequel repose le système fiscal traditionnel. En particulier celle relative à la qualification d'établissement stable.

En effet, l'absence de frontières physiques dans le commerce en ligne rend difficile la détermination du lieu de résidence des redevables et de la localisation des transactions ainsi que la perception d'impôt. Le comité des affaires fiscales de l'OCDE a pris conscience de la problématique liée à la conception classique de l'établissement stable, il suggère que plusieurs règles devraient être adaptées. Mais on a constaté que la définition de l'établissement stable prévue par les conventions ne s'applique pas totalement sur le commerce électronique.

Donc, Il est indispensable que les autorités fiscales trouvent des solutions innovantes pour adapter la fiscalité aux réalités du commerce électronique afin de garantir l'équité fiscale et de prévenir la fraude et la double imposition.

Mais on remarque que, l'établissement stable dans le secteur de l'économie numérique, ne prévoit pas à ce jour une définition de l'établissement stable virtuel. La réforme des règles

de l'imposition des bénéficiaires des sociétés même si elle prend en compte la présence numérique, cela ne pourra être efficace que si elle est menée au niveau international.

Des propositions examinées par le Groupe de réflexion de l'OCDE concernent l'absence de moyens matériels et humains sur un territoire, tout en retirant des revenus de l'exploitation. Remarquant que ces propositions trouvent que la création d'un nouveau lien pour traiter les situations dans lesquelles certaines activités économiques exercées, sont intégralement numériques c'est l'une des plus difficiles.

A cet égard, l'OCDE admet que les règles fiscales internationales, devaient être profondément reformulées afin d'empêcher que les bénéficiaires d'entreprises numérisées multinationales puissent être transférés hors de la juridiction où ont lieu les activités économiques et la création de valeur.

Les solutions examinées par le Groupe de réflexion proposeraient à modifier ou à supprimer l'intégralité des exceptions prévues au statut d'établissement stable, car avec l'évolution de l'économie, les activités à caractère préparatoires ou auxiliaires, constituent des fonctions fondamentales pour certaines entreprises¹. D'autres propositions consisteraient à mettre en place des taxes spécifiques aux présences numériques, telle que la retenue à la source sur les transactions numériques², ou taxer le chiffre d'affaires des grandes composantes numériques, ou bien l'instauration d'une taxe sur la bande passante ou « à l'octet »³; ou encore remplacer carrément le concept d'établissement stable par un nouveau lien fondé sur « une présence numérique significative »⁴.

Justement la proposition de la directive européenne COM(2018) 147 dans son article 4, prévoit elle aussi l'introduction du critère de « présence numérique significative », pour qualifier un établissement stable. Il a été remarqué que l'objectif de cette directive est d'aborder les défis de l'économie numérique dans le domaine de l'imposition, de prendre en compte

¹ Projet OCDE/G20, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Action 1 : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, 2014, p. 155.

²*Ibidem.*

³*Ibid*, p. 159.

⁴ Selon l'OCDE, les indicateurs de cette présence numérique significative pourraient se révéler, par exemple, le nombre total de contrats relatifs à la vente de produits et de services numériques conclus à distance. *Ibid*, pp. 159-160.

l'existence d'un établissement stable numérique et à adapter le concept d'établissement stable au domaine du numérique.

Dès lors, on suggère que la difficulté à taxer les bénéfices liés à l'économie numérique ne consiste pas à surmonter une difficulté d'ordre technique ou juridique ; Mais bien parvenir un accord politique des Etats au niveau international. Le concept d'établissement stable virtuel paraît un concept relativement simple, mais difficilement saisissable. Car on ne trouve pas à ce jour de consensus international sur le sujet, ni même de perspective d'un tel consensus à court terme. Cela a pour raison de la divergence de vues des principaux pays concernés au sein de l'OCDE.

En effet, certains Etats comme le Royaume-Uni et les Etats-Unis, favorisaient le développement du commerce électronique par la défiscalisation totale des transactions, et considéraient ainsi que la localisation physique d'un matériel informatique sur leur territoire n'est pas constitutive d'un établissement stable. Donc, selon eux, la présence de personnel n'est pas nécessaire pour considérer qu'une entreprise exerce totalement ou partiellement son activité depuis un lieu déterminé. C'est-à-dire, on peut déterminer l'existence de l'établissement stable d'une entreprise sans que celle-ci n'emploie de personnel sur ce territoire.

De même, cette directive a été présentée en même temps que d'autres propositions législatives de grande importance, telle que la proposition d'une directive relative au système commun de l'impôt sur les services numériques (ISD) qui taxe les revenus provenant de la prestation de services numériques déterminés (le taux de 3% sur les revenus générés par ces services), également connue sous le nom de « Google Tax ». Remarquant que les recommandations et les propositions ont pour but d'instaurer un cadre fiscal « moderne, juste et efficace » pour l'économie numérique.

Selon la même directive une autre approche soutenue par la France et l'Allemagne, vise à imposer les revenus tirés des activités numériques, dans l'attente de l'adoption d'une solution internationale par l'OCDE. D'autres options encore sont à l'étude, comme de partir du profit consolidé réalisé au titre de l'ensemble des opérations impliquant différentes entreprises d'un groupe, et de « partager » ce profit entre ces mêmes entreprises en fonction de critères tels que la localisation des salariés ou des utilisateurs d'applications.

Sur ce, il faut dire qu'une solution universelle, juste et concertée n'est sans doute pas pour demain, comme l'a d'ailleurs rappelé Bruno Le Maire. Sur cette question *l'instrument multilatérale* permet de modifier les conventions fiscales bilatérales existantes entre le Etats afin de garantir une mise en œuvre rapide des mesures issues du projet BEPS de l'OCDE. D'ailleurs en Mai 2020, *l'instrument multilatéral* avait déjà modifié plus de 300 conventions fiscales à travers le monde.

De même, *le Cadre inclusif sur le BEPS* stipule de nouvelles solutions pour taxer les l'économie numérique, cependant ce Cadre Inclusif ne vise pas à modifier la formulation des dispositions des conventions, contrairement à l'Instrument Multilatéral. Justement, il propose des nouvelles dispositions conventionnelles autonomes qui seraient pour but d'élargir les droits d'impositions afin de taxer les entreprises multinationales concernées.

Remarquant ici, que les dernières propositions du Cadre Inclusif issues du (Pilier I) porte sur les règles du lien et de répartition des bénéfices d'établissement stable sur la présence numérique, sont en faveur beaucoup plus des pays en développement, qui sont généralement pays de source de bénéfices, où la valeur est créée. Le Pilier Deux viserait à garantir qu'un niveau minimum d'imposition soit payé par les multinationales. Justement son objectif est de garantir que chaque entreprise multinationale, paie sa juste part d'impôt. Un grand pas vers la reconnaissance des besoins des pays en développement en matière des règles fiscale.

BIBLIOGRAPHIE

I.OUVRAGES GENERAUX

- AIME Charles, ROCHEDY Marc, « *Droit fiscal* », édition DALLOZ ; 2008 ;
- AIME Charles, ROCHEDY Marc, « *Droit fiscal* », 11^e édition, DALLOZ, 2010 ;
- ALEXANDER Jean « *Droit fiscal algérien* », Office des Publications Universitaires, Alger, 1984 ;
- AUGÉ Philippe « *Droit fiscal général* » édition ELLIPSES, 2002 ;
- AYADI Habib, « *Droit fiscal* », Tunis 1989, Imprimerie Tunis-Carthage ;
- AYADI Habib « *Droit fiscal international* », CPU, 2002 ;
- AYROULT Ludovic, LAMARQUE Jean, NEGRIN Olivier, « *Droit fiscal général* », 4^{ème} édition, LexisNexis, 2016;
- BARBE Candice, WATTE Nadine, « *Droit international des affaires* », édition LANCIER, 2005 ;
- BESBES Slim « *mémento de fiscalité internationale* », édition S.B, 2000 ;
- BIENVENU Jean-Jacque, LAMBERT Thierry, « *Droit fiscal* », 3^{ème} édition, PUF, 2003 ;
- BOUDET Jean-François « *Institution financiers publique* », édition LANCIER, 2013 ;
- BUSSY Jack « *Droit des affaire* », édition DALLOZ, 1999 ;
- CAMELLI Thidoult, LAMORLETTE Thierry, PASSAT Patrick, « *Strategies fiscal internationals* », édition MAXIMA, 2010;

- CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de la fiscalité internationale* », 6^{ème} édition, mise à jour, P.U.F, 2019
- CARTOU Luis, « *Droit fiscal international et Européen* » édition DALLOZ, 2005 ;
- COLLET Martin, « *Droit fiscal* » PUF, 2007 ;
- COLSON Jean-Philippe « *Droit public économique* », 3^e édition, L.G.D.J, 2001 ;
- COTTERET Jean-Marie, TROTABAS Louis, « *Droit fiscal* », édition DALLOZ ; 1997 ;
- DALLIER Patrick, PELLET Alain « *Droit international public* », 5^e édition, L.G.D.J, 1994 ;
- DAMARAREY Stéphanie « *Finance publique* », édition GUALINO ; 2008 ;
- DASSESE Marc, MINNE Pascal « *Droit fiscal* » principes généraux et impôt sur les revenus, 5^e édition, BRUYLANT Bruxelles, 2001 ;
- DE LAUZAINGHEIN Christian, DERUEL François, mémentos « *Finances publique* », droit fiscal, édition DALLOZ, 2000 ;
- FRANCIS Lefebvre, « *Mémento pratique* », Fiscal, édition FRANCIS Lefebvre, 2015 ;
- DERUEL François ; DE LAUZAINGHEIN Christian, mémentos « *Finances publique* », droit fiscal, édition DALLOZ, 2000 ;
- FRANCIS Lefebvre, « *Mémento pratique* », Fiscal, édition FRANCIS Lefebvre, 2015 ;
- GIBIRILA Deen, « *Droit des sociétés* », 3^e édition, ellipses, 2008 ;
- GORE François ; JDAUD Bernard « *Droit fiscal des affaires* », deuxième édition DALLOZ, 1984 ;
- GOUTHIERE Bruno « *L'impôt dans les affaires international* », 4^e édition, Francise Lefebvre, 1998 ;
- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe « *Droit fiscal général* », 9^e édition, DALLOZ, 2013/2014 ;
- GUTMANN Daniel « *Droit fiscal des affaires* », 4^e édition, L.G.D.J., 2013 ;
- HESS-FALLON Brigitte, SIMON Anne-Marie « *Droit des affaires* », 18^e édition, DALLOZ, 2009 ;
- HUET Frédéric « *La fiscalité du commerce électronique* », édition Litec fiscal, 2000 ;
- LA MULLE Thierry, « *Mémento LMD* », 14^e édition, 2013-2014 ;

- LAMULLE Thierry « *Droit fiscal* », 12^e édition, GUALINO LEXTENSO, 2012/2013 ;
- LASCOMBE Michel, VANDENDRIESSCHE Xavier « *Les finances publique* », édition DALLOZ ; 2013 ;
- LAUZAINGHEIN Christian de, « *Droit fiscal* », 14^e édition, DALLOZ, 2009 ;
- MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, « *Droit fiscal de l'union européenne* », BRUYLANT, 2012 ;
- MARTINE Betch, « *Droit fiscal* », 4 édition, Vuibert, 2012 ;
- MONSELLATO Gimmarce, RASSAT Patrick, « *Les prix de transfert* », édition MAXIMA ; 1998 ;
- MOREL Gervais, « *Fiscalité des entreprises* », 12^e édition, CFPB, 2005 ;
- PASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thidoult, « *Strategies fiscal internationals* », édition MAXIMA, 2010;
- PELLA Jean-Raphaël, « *Le vade-mecum de la fiscalité international* », édition EMS, 2002 ;
- PELLETIER Marc « *Les normes de droit fiscal* », édition DALLOZ, 2008 ;
- RIVIER Jean-Marc « *L'imposition des entreprises internationales* », Imprimerie VAUDOISE ; 1964 ;
- RUZIE Davide, TEBOUL Gérard, « *Droit international public* », 22^{eme} édition ; DALLOZ, 2013 ;
- SADAWSKY Marilynne « *Droit de l'OMC, Droit de l'Union Européen et fiscalité directe* », édition LARCIER, 2013 ;
- SCHAFFNER Jean, « *Droit Fiscal International* », 3 édition, primoculture-lancier, 2014 ;
- SERLOOTEN Patrick « *Droit fiscal des affaires* » 3^e édition, DALLOZ, 2014 ;
- TROTABAS Louis, COTTERET Jean-Marie « *Droit fiscal* », édition DALLOZ ; 1997 ;
- WATTE Nadine, BARBE Candice « *Droit international des affaires* », édition LANCIER, 2005 ;

II. OUVRAGES SPECIAUX

- ALBERTT Jean-Luc, « *Fiscalité et personnes publiques* », L.G.D.J, 2012 ;

- BAUDU Aurélien, « *Mémentos LMD-Droit fiscal 2015-2016 : cadres généraux du système fiscal, droit fiscal, Droit fiscal général des personnes physiques, Droit fiscal des entreprises* », 4^e édition, GUALINO, 2015 ;
- BEIGNIER Bernard, « *Droit fiscal des affaires* », Cours, édition LEXTNSO, 2010 ;
- BEN AMARRA Mansour, BOUZRRAD Hocine « *Le droit fiscal des affaire en Algérie* », édition HOUMA ; Alger 2012 ;
- BONNEAU Thierry, « *Droit bancaire* », 10^e édition, L.G.D.J, 2013 ;
- CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », 3^e édition mise à jour, PUF, 2010 ;
- CHIHA.K, « *Finance d'entreprise* », édition HOUMA ; Alger 2009 ;
- COZIAN Maurice, DEBOISSY Florence « *Précis de fiscalité des entreprises* », 36^e édition, LexisNexis, 2012/2013 ;
- DANON Robert, GUTMANN Daniel, OBERSON Xavier, PISTONE Pascal, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », édition Francis Lefebvre, 2014 ;
- DE LA BRUSLERIE Hubert « *L'entreprise et le contrat, jeu et enjeux* », ECONOMICA, 2010 ;
- GASTINEAU Pière, « *La fiscalité des groupes de sociétés* », édition Litec fiscal ; 2003 ;
- GOLIARD François, ZITOUNE Tayeb, « *Droit fiscal des entreprises* » 1^{er} édition Berti Alger, 2007 ;
- GOUTHIERE Bruno, « *Les impôts dans les affaires internationales* », 9^e édition, FRANCIS LEFEBRE, 2012 ;
- GRANDGUILLOT Béatrice, GRANDGUILLOT Francis, « *La fiscalité française 2015 : Fiscalité des entreprises, Fiscalité des particuliers* », 20^e édition, GUALINO, 2015 ;
- GURAMAND France, HERAUD Alain, « *Droit des sociétés* », DUNOD, 2012/2013 ;
- HAMMADOU Ibrahim, TESSA Ahmed, « *Fiscalité de l'Entreprise* », Pages Bleues, 2010 ;
- HUET Frédérique, « *La fiscalité du commerce électronique* », Litec Fiscal, 2000 ;
- JACQUET Jean-Michel, DELEBECQUE Philippe, CORNELOUP Sabine, « *Droit du commerce international* », 1^{ère} édition, Dalloz, 2007 ;

- JAULIN Annabelle, PELLAS Jean Raphaël, « *Le droit fiscal en question* » : *programme DCG4, édition GUALINO, 2012* ;
- KENFACH Hugues, « *Droit du commerce international* », 4^e édition, DALLOZ, 2012 ;
- LIEUTIEN Agnès, « *Droit fiscal* », DCGUE 4, Fiches, édition CORROY, 2014 ;
- MALHERBE Philippe, « *Eléments de droit fiscal international* », Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 43 ;
- PASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, « *Stratégies fiscales internationales* », MAXIMA, 2010 ;
- PLAGNET Bernard B, « *Fiscalité pour non-spécialistes* », édition Dunod, 2013 ;
- RASSAT Patrick, MONSELLATO Gianmarco, « *Les prix de transfert* », édition MAXIMA ; 1998 ;
- RIU Isabelle « *Sociétés et établissement stables en droit fiscal international et de l'union européenne* » ; édition L'HARMATTAN, 2012 ;
- SCHAFFNER Jean, « *Droit fiscal international* », Bruxelles, Larcier, 2014 ;
- SCHMIDT Jean, JUE-MOHR Camille « *Lamy fiscal* », édition Lamy, Time I, 2013 ;
- TAUZIN Emmanuel, « *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal* », édition L'harmattan, 2011 ;
- TESSA Ahmed, HAMMADOU Ibrahim, « *Fiscalité de l'Entreprise* », Pages Bleues, 2010 ;
- VANWEL KENHUYZEN Thierry « *Les prix de transfert* », édition LARCIER, 2013 ;
- VEROUNIQUE Magnier, « *Droit des sociétés* », 4^e édition, DALLOZ, 2009 ;
- ZITOUNE Tayeb, GOLIARD François, « *Droit fiscal des entreprises* » 1^{er} édition Berti Alger, 2007 ;

III.THESES & MEMOIRES

A) THESES

- AIS Souhila, « *La territorialité de l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés* », thèse de doctorat en droit publique économique, université d'Oran 2 Mohammed Ben Ahmed, 2018 ;

- COIN Raphaël, « *Les situations triangulaires internationales en présence d'un établissement stable* », thèse de doctorat en droit, université de Panthéon-Assas, Paris II, 2016 ;
- ELHAJI Dialigue Ba, « *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfères au Sénégal* », thèse de doctorat en droit. Université Paris-Est, 2011 ;
- HUBLLOT Marie-Laure, « *Les procédures de règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert entre entreprise associées* », thèse de doctorat en droit, université de Panthéon-Assas, Paris II, 2014 ;
- MAJD Leila, « *L'imposition des revenus d'opérations des entreprises françaises dans les six pays du CCG (Arabie saoudite, Bahreïn, Emirats arabes unis, Koweït, Oman et Qatar)* », thèse de doctorat en droit, université de Panthéon-Assas, Paris II, 2012 ;
- PARTY Bernard, « *La notion de l'établissement stable* », thèse de doctorat en droit, université de Nice-Sophia Antipolis, 2004 ;
- POITEVIN-LAVENU François, « *E-Fiscalité : les règles fiscales à l'ère de la dématérialisation* », thèse de doctorat en droit, université de Panthéon-Assas, Paris II, 2011 ;
- YELLES CHAOUICHE Nassima, « *Le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises* », thèse de doctorat en droit publique économique, université d'Oran 2 Mohammed Ben Ahmed, 2018 ;
- YOUNJUN Jung, « *L'imposition des plus-values de cessions directes et indirectes des entreprises dans l'Etat de la source : les exemples de Chine, de la Corée du sud et de l'Indes* », thèse de doctorat en droit, université de Panthéon-Assas, Paris II, 2017 ;

B) MEMOIRES

- AIS Souhila, « *Les conventions internationales en droit fiscal* », mémoire de magistère en Droit Comparé des Affaires, Université d'Oran, Faculté de droit, 2010/2011 ;
- BELFADEL Mourad, « *Les mécanismes de la lutte contre la double imposition* », mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un diplôme de poste Graduation Spécialisée en droit fiscal de l'Entreprise, Université d'Oran, Faculté de Droit, 2008/2009 ;
- BERRAHL Ahmed, « *Fiscalité des groupes de sociétés* », mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un Diplôme de poste de Graduation Spécialisée en Droit Fiscale de l'Entreprise, Université d'Oran, Faculté de Droit, 2008/2009 ;

- BEY Yasmina « *Imposition des établissements stables en Algérie* », mémoire de fin d'études en 3^{ème} cycle, Institut d'Economie Douanière et Fiscal, 26^{ème} promotion, 2008/2009 ;
- LACHAIZ Hervé, « *La notion fiscale d'établissement stable à l'épreuve du commerce électronique* », D.E.A de Droit des Affaires, en Droit fiscale Français et en Droit Fiscal Communautaire, Université de ROBERT SCHUMEN Strasbourg, Faculté de Droit, de science Politique et de Gestion, 1999/2000 ;
- PEDRRO Sandrine, « *Incorporels et répartition du droit d'imposer entre les Etats* », mémoire, mémoire de master 2 Professionnel, Droit des Affaires et fiscalité, Université Paris1-Panthéon Sorbonne, 2011/2012 ;
- SARTIAUX Mathieu, « *Le Statut Fiscal d'une Activité Exercé par l'Intermédiaire du Réseaux Internet* », mémoire, Présenté en vue de l'obtention du grade d'ingénieur de Gestion, Université » libre de Bruxelles, 1999/2000 ;
- YELLES CHAUCHE Nassima, « *L'imposition des revenus distribués* », mémoire de master en Droit Public Economique, Université d'Oran, Faculté de Droit, 2013 ;

IV. ARTICLES DE DOCTRINE, ENCYCLOPÉDIES JURIDIQUES, ACTES DE COLLOQUES & SEMINAIRES

A). ARTICLES DE DOCTRINE

- ACARD Claire, RONTAINE Fabien, « Prix de transfert et droit de la concurrence : les liaisons dangereuses », *Revue de droit fiscal*, n°49, 2011, p. 10 ;
- ATTIAS ASSOULINE Anne-Valérie, GLON Guillaume, « *Fiscalité du digital, digitalisation de la fiscalité* », p. 21, *Revue d'économie Financière*, N°131, 2008, p. 217-232 ;
- BACCI Bernard, « Stratégie d'implantation géographique des entreprises », *Petites affiches*, 15/05/2002, n°97, p.17 ;
- BENAYOUNE Georges-David, « Problèmes fiscaux liés au commerce électronique », *Petites affiches*, 20/06/1997, n°74, p.5 ;
- BENOIT Anne, MORAINÉ Arnaud, « L'instable notion d'établissement stable en matière de TVA », *Taxe sur la valeur ajoutée, Revue de Droit Fiscal*, 28 Mars 2013, N°13, pp. 19-23 ;
- BERGERS Maurice-Christian, « Quelques interrogations sur les bénéfices de l'établissement stable », *Petite affiches*, 25/06/2010, n°126, p. 20 ;

- BERLIN Dominique, « Différence de traitement fiscal opéré par un Etat membre entre résidents et non-résidents », *Bulletin Joly Société*, 01/07/1999, n°7, p.784 ;
- BITAN Hubert, « Le site de commerce électronique approche technique et juridique », *Gazette du palais*, 18/04/2000, n°109, p. 17 ;
- BLANLUT Gauthier, TALY Michel, GUTMANN Daniel, MARTIN Philippe, BIED-CHARRETON Véronique, GARDETTE Alexandre, « La localisation des centres de décision : critère et enjeux compte-rendu de la soirée de l'IFA du 7 Novembre 2012 », *Revue de droit fiscal*, n°13, 28/03/2013, p. 214 ;
- BOUCHARAB Mouhamed, « La lutte contre la fraude fiscale internationale au Maroc », *Revue Française de Finance Publique*, 01/04/2011, n° Spécial Maroc, p. 95 ;
- BOULANGER Eric, « La fiscalité de l'économie numérique : imposition et facturation », *Gazette du Palais*, 24/07/2003, n°205, p. 12 ;
- BOUTELLIS Olivier, « L'avenir de la notion d'établissement stable à la l'ère de l'entreprise virtuelles : évolution ou révolution ? », *Petites affiches*, 20 janvier 1999, N°14, pp 25-31 ;
- BOUVIER Michel, « *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt* », 14^e édition, LGDJ-Lextenso, 2020, p. 18 ;
- CALLOUD Ariane, DARDOUR-ATTALI Sarah, « Etablissement stable : une solution pragmatique rendue par la cour administrative d'appel de Paris », *Revue de droit fiscal*, 27 mars 2014, n°13, pp. 60-64 ;
- CAPPELAERE Jean-Jacques, « *Une filiale extraterritoriale induit-elle la présence d'un établissement stable ?* », VEILLE TECHNIQUE, *Revue Banque*, Décembre 2010, N°730-731, pp. 136-139 ;
- CAVALIER G., « *L'instrument multilatéral : Petit guide à destination de l'utilisateur* », RDFCP, 2017/7-8, p. 16;
- CHANEL Gerri, « *Taxer les multinationales : un système complexe* », *L'observateur de l'OCDE*, Problèmes Economique, première quinzaine, Mais 2014, n°3089, pp. 53-63 ;
- COIN Raphaël, « L'élimination des doubles impositions en Europe », *Petites affiches*, 05/09/1994, n°106 ;
- COQUELET Marie-Laure, « Droit commun des sociétés », *Droit des sociétés*, Revue Mensuelle, LexisNexis, JurisClasseur, Février 2010, n°02, pp. 18-20 ;

- CORNU Michel, TOUITOU Laura, « La fiscalité face au défi du E-commerce », *Revue Française de comptabilité*, Droit fiscal, Septembre 2013, n°468, pp. 12 ;
- DEROUIN Philippe, « Combinaison des conventions internationales : De l'indemnisation des entreprises Russes aux situations fiscales triangulaires ou multipolaires », *Revue de droit fiscal*, n°4, 26 janvier 2012 ;
- DEROUIN Philippe, « Combinaison des conventions internationales : De l'indemnisation des emprunts Russes aux situations fiscales triangulaires ou multipolaires », *Revue de droit fiscal*, N°4, 26 janvier 2012 ;
- DIARRA Eloi, « *La fiscalité numérique : quel avenir ?* », *Revue Française de Finance publiques*, 01/05/2016, n°134, p. 3 ;
- DONSIMONI Patrick, « La notion de l'établissement stable au regard de la TVA : pourquoi faire compliqué quand on peut faire simple ? », *Petites affiches*, 22/11/1996, n°114, p.13 ;
- DOUVIER Pierre-Jean, « Résidence de l'entreprise : l'établissement stable et résidence des sociétés dans l'union Européenne », *Petites affiches*, 15/05/2002, n°97, p.30 ;
- DUVAL Guillaume, « Comment les multinationales échappent au fisc », *Europe Fiscalité, Alternatives Economique*, Septembre 2003, N° 217, pp. 28-31 ;
- FLAQUE-PIERROTIN Isabelle, « Rapport du conseil d'Etat : Internet et les Réseaux numériques », *Petites affiches*, 09/09/1998, n°108, p. 3 ;
- FOURRE Jean, « Jurisprudence fiscale de la cour administrative d'appel de paris (2^{ème} trimestre 1991) », *Petites affiches*, 1991, n°119, pp. 4-10 ;
- FOURRIQUES Michel, « La justification des restrictions aux libertés communautaires », *Petites affiches*, 17/05/2013, n°99, p. 4 ;
- FOURRIQUES Michel, « Droit fiscal international : où et comment imposer les Revenus des particuliers ? », *Revue Française de Comptabilité*, Février 2007, N° 396, pp. 32-34 ;
- FOURRIQUES Michel, « Territorialité de l'IS et subsidiarité des conventions fiscales internationales », *fiscalité internationale, Revue Française de comptabilité*, janvier 2013, N°461, pp. 24-27 ;
- G. CAVALIER, « *L'instrument multilatéral : Petit guide à destination de l'utilisateur* », *RDFCP*, 2017/7-8, p. 16;

- GERBINO Elie, « *Sous- capitalisation, dissimulation de capital et recherche de l'intérêt général : nationalisation ou internalisation ?* », *Bulletin Joly Sociétés*, 01/12/2001, n°12, p.1191 ;
- GEST Guy, TIXIER Gilbert, « *Droit fiscale des affaires*, coll. Doit fondamental, droit financier », 2^{ème} éd., P.U.F., 1990, n°184, p. 219 ;
- GINTER Eric, « *Déduction transfrontalière de pertes au sein d'un groupe de sociétés : affaire Marks & Spencer* », *Bulletin Joly société*, 01/03/2006, n°3, p. 352 ;
- GINTER Eric, « *Statut fiscal d'un établissement stable de société étrangère* », *Bulletin Joly Sociétés*, 01/12/2002, n°12, p. 1285 ;
- GOURGUE Antonin, NEEFS Philippe, « *Délocalisation l'hydre fiscale ?* », problèmes Economiques, Première quinzaine, juin 2014, n°3091, pp. 52-57 ;
- GUICHARD Michel, MEIER Eric, « *Prestation de services complexes et T.V.A : pourquoi faire compliqué quand on peut faire simple ?* », *Petites affiches*, 21/05/2001, n°100, p.16 ;
- GUTMANN Daniel, « *L'assiette commune consolidée de l'IS : une réforme profonde de la fiscalité* », *Revue Française de Finance publique*, 01/11/2011, n°116, p. 33 ;
- HAFIANI Chakib, « *Implantation au Maroc et Convention Fiscale avec la France* », *Gazette du Palais*, 21/03/2000, n° 018, p.36 ;
- HUTE Jérôme, « *Aspects juridiques du commerce électronique : Approche internationale* », *Petites affiches*, 26/09/1997, n°116, p.16 ;
- KHIDER Imene, « *La fiscalité applicable au commerce électronique* », *Revue des Sciences juridiques et politiques*, V. 11, n° 01, pp. 899-915, avril, 2022 ;
- KARRIGAN Arthur, « *T.V.A sur le Commerce électronique : pourquoi doit-on changer les règles ?* », *Petites affiches*, 21/02/2002, n°38, p. 37 ;
- KOURALEVA-CAZALS Polina, « *Les critères d'assujettissement des sociétés étrangères à l'impôt sur les sociétés français : plaidoyer pour une clarification* », Etude, Fiscalité internationale, *Revue de droit fiscal*, 12janvier 2012, n°2, pp.11-22 ;
- LE BOUCHE Pamela, « *Carte de commerçant étranger : les nouvelles règles* », *Petites affiches*, 08/06/1998, n°68, p. 4 ;
- LE CACHEUX Jaques, « *Comment les firmes multinationales optimisent-elles leurs Fiscalité ?* », *Cahier Français, Fiscalité et Revue*, n°343-2010, pp. 46-50 ;
- LEGROS Jean-Pierre, « *Société en difficulté* », *Droit des sociétés*, *Revue Mensuelle*, LexisNexis, JurisClasseur, Février 2010, n°02, pp.33-35 ;

- LUDOVIC Julie, « *La fiscalité Confrontée à l'internet* », *Petites affiches*, 23/01/2001, n°16, p.12 ;
- LUMEAU Marie-Véronique, WOOG Stéphane, « *Modalité Juridique et Fiscales des investissements Français en Fédération de Russie* », *Petites affiches*, 06/05/ 2003, n°90, p.3 ;
- MALDELM Bavm, « *Faites des succursales, pas des filiales !* » *Gazette du Palais*, 08/07/2010, n°189, p.14 ;
- MARCUS Edouard, « *Le projet de l'OCDE de lutte contre l'optimisation fiscale des multinationales-BEPS* », *Revue Française de Finances Publiques*, 01/11/2015, n°132, p. 233 ;
- MAYAUX Luc, « *Participation aux bénéficiaires : sauf clause contraire, une répartition inégalitaire et possible entre adhérents du droit communautaire* », *Petites affiches*, 01/04 :2015, n°4 ;
- MEDUS Jean-Louis, « *Le traitement fiscal des Conventions liées (Panorama de jurisprudences)* », *Petites affiches*, 11/03/2005, n°50, p. 3 ;
- MEGIER.H, « *L'application dans le temps de la règle fiscale* », *Revue de droit fiscal*, 1991, n°40, pp. 1374-1378 ;
- MEIER Eric, BOUTEMY Bernard, « *Société étrangères contrôlées et liberté d'établissement* », *Petites affiches*, 06/11/2006, n°221, p. 4 ;
- MEIER Eric, GUICHARD Michel, « *Prestation de services complexes et T.V.A : pourquoi faire compliqué quand on peut faire simple ?* », *Petites affiches*, 21/05/2001, n°100, p.16 ;
- MELIN François, « *Liberté d'établissement et régime d'imposition des groupes de sociétés* », *Bulletin Joly Sociétés*, 01/ 04/2009, n°4, p. 408 ;
- NEEFS Philippe, GOURGUE Antonin, « *Délocalisation l'hydre fiscale ?* », *problèmes Economiques*, Première quinzaine, juin 2014, n°3091, pp. 52-57 ;
- NOUEL Christian, REEB Sonia, « *Déductibilité des avances consenties à une succursale étrangère* », *Bulletin Joly Sociétés*, 01/10/2003, n°10, p. 1037 ;
- NOUEL Christian, REEB Sonia, « *La fiscalité Française d'une Société étrangère peut-elle considérée comme constituant un établissement stable d'une société établie à l'étranger dès lors qu'elle n'est pas sous la dépendance économique de cette société* », *Bulletin de Joly Sociétés*, 01/12/2003, n°12, p. 1289 ;

- OMAN Charles. P, « *Les défis politiques de la globalisation régionalisation* », Cahiers de politique économique, n° 11, Centre de développement de l'OCDE, 1996, p. 9 ;
- PERROTIN Frédérique, « *Actualité communautaire : la compensation transfrontalière des pertes fiscales* », *Petites affiches*, 21/10/2008, n°211, p. 3 ;
- PERROTIN Frédérique, « *Application de la notion de prix de transfert à une succursale* », *Petites affiches*, 30/03/2016, n°64, p. 3 ;
- PERROTIN Frédérique, « *Etablissement stable et revenus immobilières* », *Petites affiches*, 21/08/2013, n°167, p. 4 ;
- PERROTIN Frédérique, « *Prix de transfert : les précisions de l'administration* » *Petites affiches*, 16/02/2011, n°33, p.3 ;
- PERROTIN Frédérique, « *Prix de transfert : revue d'actualité* », *Petites affiches*, n°91, 09/05/2011 ;
- PERROTIN Frédérique, « *Prix de transferts : éviter la retenue la source* », *Petites affiches*, 21/10 :2015, n°201, p. 3 ;
- PERROTIN Frédérique, « *Financement d'une succursale et établissement de gestion* », *Petites affiches*, 23-24 AOUT 2011, n° 167-168, pp. 3-5 ;
- PIERRE Jean-Luc, « *Dernières lois fiscales* », Droit des sociétés, Revue Mensuelle, LexisNexis, JurisClasseur, Février 2010, n°02, pp. 7-17 ;
- PIERRE Jean-Luc, « *Fiscalité des structures d'entreprises* », Droit des sociétés, Revue Mensuelle, LexisNexis, JurisClasseur, Février 2010, n°02, pp. 37-42 ;
- PONS Noël, « *Les enjeux de hasard et Internet* », *Gazette de Palais*, 17/02/2001, n°048, p.54 ;
- POROT Jean-Claude, « *Traitement fiscal des plus-values de cession de parts sociales réalisés en France par une Société étrangère* », *Bulletin de Joly Sociétés*, 01/06/2004, n°6, p.854 ;
- POROT Jean-Claude, « *Une société résidente de France ne peut être considéré comme constituant un établissement stable d'une société établie à l'étranger dès lors qu'elle n'est pas sous la dépendance économique de cette société* », *Bulletin de Joly Sociétés*, 01/02/2004, n°2, p. 362 ;
- RASPILLER Sébastien, « *Fiscalité française et investissements des multinationales* », *Problèmes Economiques*, 4 Janvier 2006, N° 2890, bimensuel, pp. 11-15 ;
- RAYNOUARD Arnaud, « *Adaptation du droit de la preuve aux technologies de l'information et à la signature électronique (a)* », *Deffrénois*, 30/05/200, n°10, p. 593 ;

- REVEL Alexis, « *Traitement fiscaux bilatéraux : un contrôle de conventionalité assez peu conventionnel* », *Petites affiches*, 12/12/2013, n°248, p. 5 ;
- RONDELEUX Nejma, « *Le e-commerce s'implante doucement mais sûrement en Algérie* », *Economie*, juin 2014, n° 142, *Revue Economique*, pp. 46-47 ;
- ROYMELIAN Olivier, « *Une répartition inégalitaire de bénéfices sociaux n'est pas une donation indirecte !* », *Gazette de Palais*, 28/02/2013, n°059 ;
- SAIDA Naji, « *Les conventions fiscales internationales : Quel intérêt pour les pays en voie de développement ?* », *Revue Marocaine de recherche en management et marketing*, n°9-10, janvier-décembre, 2014 ;
- SIBILLE FRANÇOIS, « *La fiscalité du commerce électronique* », *Petites affiches*, 09/07/1999, n°136, p.4 ;
- SID AHMED Karime, « *Notion d'établissement stable : cas d'un domicile privé* », *Revue Lamy Fiscal*, 2012, n°2699 et suivant commentaire de l'arrêt du CE, 2 novembre 2010, N°312407 ;
- SILBRZTEIN Caroline, « *Projet de rapport de l'OCDE sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises* », *Droit fiscal*, n°46, 13 novembre 2008, pp. 11-15.
- TADOS Antoine, « *Le droit acquis des associés à la mise en œuvre des modalités de répartition des bénéfices* », *Bulletin Joly Sociétés*, 01/07 :2013, n°07-08, p. 6 ;
- TOURNIE GERARD, « *Conventions fiscales et droit interne* », *Revue Française de Finance publique*, 1995, n°52, pp. 193-204 ;
- VEILLARD Guillaume, « *Le contrôle fiscal des prix de transfert* », *Petites affiches*, 06/06/2006, n°112, p. 17 ;
- VSTRY Stéphane, « *L'interprétation des conventions internationales de droit fiscal* », *Revue Française de droit Administratif*, novembre-décembre 2002, n°6, pp. 1124-1128 ;
- YELLES CHAOUICHE Bachir, « *L'échange de renseignements en matière fiscale : le cas de l'Algérie* », *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, édition BRUYLANT, 2015 ;
- YOUEGO Christine, « *Droit des sociétés et autres groupements : à propos de quelques textes parus en 2009* », *Droit des sociétés*, *Revue Mensuelle*, LexisNexis, Juris Classeur, février 2010, n°02, pp. 5-6 ;
- YOUNAN-MERCADIER Nadège, « *L'impôt sur les sociétés et l'économie numérique* », *Revue Française de finances publique*, 01/05/2016, n°134, p. 25 ;

- ZAPE Hervé, DU PASOUIER James, « *De l'intérêt pour le fiscaliste de maîtriser les libertés de circulation au milieu du dédale du droit communautaire* », *Petites affiches*, 01/12/2009 ; n°239, p. 6 ;

B). ENCYCLOPÉDIES JURIDIQUES

- FOUCAULT Jean-Paul, ^{vis} « Définition de l'établissement stable », *Juris Classeur : Impôts directs*, Fasc. 353-C (16-3-C), Volume 1, 1993, pp. 1-20 ;

C) ACTES DE COLLOQUES & SEMINAIRES

- Congrès de l'ordre des experts comptables, « Faut-il réformer la fiscalité française ? », *Revue française de comptabilité*, 1992, n°228, pp. 66-83 ;
- BLANLUET Gauthier, TALY Michel, GUTMANN Daniel, MARTIN Philippe, BIED-CHARRETON Véronique, GARDETTE Alexandre, « La location des centres de décision : critères et enjeux Compte-rendu de la soirée de l'IFA du 7 novembre 2010 », Acte de colloque, fiscalité internationale, *Revue de droit fiscal*, 28 Mars, N° 13, pp. 31-37 ;
- RANSY Renaud, « *La notion d'établissement stable : impact de la nouvelle définition envisagée par l'action 7 du plan BEPS et application à la nouvelle économie numérique* », Séminaire pluridisciplinaire, Master de spécialisation en droit fiscal, année académique 2017-2018, pp. 49-60 ;
- YELLES CHAUCHE Bachir, « *Les avantages fiscaux en matière d'investissement en Algérie* », *Revue Tunisienne de Fiscalité* publiée par la Faculté de droit de Sfax, Acte du colloque international sur « *les avantages fiscaux et politiques de développement* », n°14-2010, pp. 59-72 ;

V. DICTIONNAIRES & DOCUMENTS DIVERS

A) DICTIONNAIRES

- ANDRIANT SIMBAZOVINA Joël, GAUDIN Hélène, MARGUENAUD Jean-Pierre, RIALS Stéphane, SUDRE Frédéric, « *Dictionnaire des Droits de l'homme* », QUARDIGE / PUF, 2008 ;

- DE LA VILLEGUERIN Yves, « *Dictionnaire fiscal* », 27^e édition, Groupe Revue Fiduciaire, 2012 ;
- GUILLIEN Raymond et Jean VINCENT, « *Lexique de termes juridiques* », 3^{ème} édition, Dalloz, 1974 ;
- GUINCHARD Serge, DEBARD Thierry, « *Lexique des termes juridiques* », 20^e édition, DALLOZ, 2013 ;
- MALINVAUD Edmond, COUPPEY-SOUBEYRAN Jézabel, « *Dictionnaire de l'économie* », Encyclopédie Universalis, Albin Michel, 2007 ;
- PRAT Michel-Pierre et JANVIER Cyril, « *Petit dictionnaire de la fraude fiscale* », Dalloz, 2011.
- TOUALIT et K. CHEHRIT, « *Petit dictionnaire de l'impôt et de la fiscalité* », 3^{ème} édition, Collection Guides Plus, 2003 ;

B) DOCUMENTS DIVERS

- Direction générale des impôts (France), Bulletin officiel des impôts français, commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, 14B-3-03, n°92 du 22 mai 2003, p. 13.
- MINISTERE des Finances, Direction Générale des Impôts, « *Le régime fiscal des dirigeants de sociétés* », *Bulletin d'information fiscal*, n°1/DGI/DRPC/2010, Direction des Relations Publiques et de la Communication ;
- Ministère des finances, « *Loi de finance complémentaire pour 2010* », La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, n°48, novembre 2010 ;
- Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, « *Traitement fiscal relatif au prix de transfert* », Bulletin d'information fiscal, n°5/DGI/DRPC/2010, Direction des Relations Publiques et de la Communication.
- Ministère des finances, « *Les prix de transfert problématique de la fiscalité internationale* », Bulletin d'information de la direction générale des impôts, n°67/2013 ;
- Guide fiscal des produits financier, Direction Générale des Impôts, 2013 ;
- Guide fiscal de l'investisseur, Direction Générale des Impôts, 2013 ;

- Guide investir en Algérie KPMG, 2014 ;
- Ministère des finances, « Séminaire sur le système d'information - vers une administration électronique », la lettre de la DGI, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, 2014 ;

VI. PRINCIPAUX TEXTES JURIDIQUES INTERNATIONAUX ET INTERNES

A). PRINCIPAUX TEXTES JURIDIQUES INTERNATIONAUX

- 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'impôt 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. 03.
- Accord entre le gouvernement de la république algérienne démocratique et populaire et le gouvernement de la république d'Egypte, signé le 17 février 2001, ratifié par le décret présidentiel n° 03-142 du 25 mars 2003, J.O.R.A du 2 avril 2003, n° 23 ;
- Accord entre le gouvernement de la république algérienne démocratique et populaire et le gouvernement de la république populaire de Chine en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signé à Pékin le 6 novembre 2006, ratifié par le décret présidentiel n° 07-174 du 6 juin 2007, J.O.R.A du 17 juin 2007, n° 40, p. 03 ;

B). PRINCIPAUX TEXTES JURIDIQUES INTERNES

a) PRINCIPAUX TEXTES JURIDIQUES NATIONAUX

1) TEXTES LEGISLATIFS

- Code de commerce, Berti, 2011-2012 ;
- Code des impôts : code des impôts directs et taxes assimilées, code des impôts indirects, code des taxes sur le chiffre d'affaires, code du timbre et code de l'enregistrement, modifié et complété jusqu'à la loi n° 13-08 du 30 décembre 2013 portant loi de finances pour 2014, J.O.R.A du 31 décembre 2013, n° 68, p. 03 ;
- Code des procédures fiscales, Berti, 2012-2013 mettre les textes juridique exemple: Loi n°01-21 du 22 décembre 2001, portant loi de finances pour 2002 et loi n° 02 -11 du 24 décembre 2002 portant loi de finances pour 2003) ;

- Loi n° 96-31 du 30 décembre 1996 portant loi de finances pour 1997, J.O.R.A du 31 décembre 1996, n° 85, p. 03. ;
- Loi n° 15-04 du 1er février 2015 fixant les règles générales relatives à la signature et à la certification électronique, J.O.R.A, 15 février 2015, N° 06 ;
- Loi n° 04-08 du 14 août 2004 relative aux conditions d'exercice des activités commerciales, J.O.R.A du 18 août 2004, n° 52, p. 04 ;
- Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, J.O.R.A du 25 novembre 2007, n° 74, p. 03 ;
- Loi n° 09-03 du 25 février 2009 relative à la protection du consommateur et à la répression des fraudes, J.O.R.A du 8 mars 2009, N° 15 ;
- Ordonnance n° 03-03 du 19 juillet 2003 relative à la concurrence, J.O.R.A du 20 juillet 2003, n° 43, p. 21, modifiée et complétée par la loi n° 08-12 du 25 juin 2008, J.O.R.A du 2 juillet 2008, n° 36, p. 10 ;
- Ordonnance n° 08-02 du 24 juillet 2008 portant loi de finances complémentaire pour 2008, J.O.R.A., n°42, du 27 juillet 2008 ;
- Ordonnance n° 10-01 du 26 août 2010 portant loi de finances complémentaire pour 2010, J.O.R.A., n° 49, 19 Ramadhan 1431, 29 août 2010 ;

3) TEXTES REGLEMENTAIRES

- Décret exécutif n° 97-41 du 18 janvier 1997 relatif aux conditions d'inscription au registre de commerce, J.O.R.A du 19 janvier 1997, n° 05, p. 08, modifié et complété par le décret exécutif n° 03-435 du 1er décembre 2003, J.O.R.A du 7 décembre 2003, n° 75, p. 10 ;
- Décret exécutif n° 07-162 du 30 mai 2007 modifiant et complétant le décret exécutif n° 01-123 du 9 mai 2001 relatif au régime d'exploitation applicable à chaque type de réseaux, y compris radioélectriques et aux différents services de télécommunications ;
- Décret exécutif n° 13-378 du 9 novembre 2013 fixant les conditions et les modalités relatives à l'information du consommateur, JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 58, 18 novembre 2013 ;
- Arrêté du 9 octobre 1999 portant adaptation du plan comptable national à l'activité des holdings et à la consolidation des comptes de groupe, J.O.R.A du 22 décembre 1999, n° 91, p. 03 ;

- Circulaire N° 419 /DGD/SP/D.420 du 22/03/2008, Relative a l'assiette et a la liquidation des droits et taxes perçus à l'importation par l'Administration des Douanes ;
- Circulaire N° 09/MF/DGI/DLRF/LFC10 du 5 mai 2011 en application de l'article 63 de l'ordonnance n°10-01 du 26 août 2010, portant loi de finances complémentaire pour 2010 relative à la taxe de publicité ;

b) PRINCIPAUX TEXTES JURIDIQUES ETRANGERS -FRANCE

- Code général des impôts, Méga code, 1ère édition, Dalloz, Paris, 1998.
- Code de commerce, 99ème édition, Dalloz, Paris, 2004.

VII. JURISPRUDENCE

- C.E, sect. 13 mai 1983, 28831, Lebon 187, RJF 1983.7.390 et 379, chr. Racine, DF 1983.29-30.1539, concl. Bissara, cité par C. David, O. Fouquet, B. Plangnet, P-F, Racine, Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale, 4ème édition, Dalloz, 2004, p. 58.
- C.E, ass. 6 juin 1997, Aquarone, RJF 1997.7.672, concl. Bachelier, BDCF 1997.4, cité par C. David, O. Fouquet, B. Plangnet, P-F, Racine, Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale, Dalloz, 4ème édition, 2004, p. 58.
- CE, 10ème et 9ème ss-sect., 28 mars 2008, n° 281405, SARL TBF, concl. Claire Landais : Juris Data n° 2008-081301, Revue de droit fiscal n° 18 du 1er mai 2008, pp. 32-34.
- CE, 10ème et 9ème ss-sect., 11 avril 2008, n° 281033, SA Guerlain, concl. Célia Verot, note Michel Taly : JurisData n° 2008-081311, Revue de droit fiscal n° 18 du 1er mai 2008, pp. 28-31.

VIII. WEBLIOGRAPHIES

A) Documents (OCDE) :

- OCDE, « *La révolution des communications et la mondialisation du commerce : conséquence pour la politique et l'administration fiscale* », Déclaration d'orientation du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE devant être présentée lors de la Conférence internationale "*Démantèlement des obstacles au commerce électronique mondial*", 19-

- 21 novembre 1997 à Turku, Finlande, DAFPE/CFA(97)35/REV2, <https://www.google.com/url?q=http://www.oecd.org/officialdocuments>
- OCDE, « *Sacher report* », OCDE Digital Economy Papers, 1997, n°29, <http://dx.doi.org/10.1787/237058611046>,
 - OCDE, « *Mesurer le commerce électronique* », Éditions OCDE, 1998, disponible à l'adresse, <http://dx.doi.org/10.1787/236635088543>
 - OCDE, Directorate for science, technology and industry committee for information, computer and communications policy, “Electronic commerce: prices and consumer Issues for three products: books, compact discs, and software”, 22-Jan-1998, <http://www.oecd.org/sti/35497325.pdf> ;
 - OCDE, Direction de la science, de la technologie et de l'industrie, Comité de la politique de l'information, de l'informatique et des communications, « Le secteur du logiciel : un profil statistique pour certains pays de l'OCDE », DSTI/ICCP/AH (97)4/REV1, (18-19 février1998),[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf? Cote,](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf?Cote,)
 - OCDE, « *Condition cadre pour l'imposition du commerce électronique* », Rapport du Comité des affaires fiscales comme présenté aux Ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE « *Un Monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial* » le 8 octobre, 1999 ; <http://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/1923264.pdf>,
 - OCDE, « *L'application des impôts sur la consommation aux échanges internationaux de services et de biens incorporels* », Rapport d'étape et projet de principe, Centre for tax policy and administration, [https://www.google.com/url?q=http://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/34422670.p df](https://www.google.com/url?q=http://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/34422670.pdf)
 - OCDE, Secrétariat, « *Forum de l'OCDE sur le commerce électronique, Rapport sur l'état d'avancement des activités prévues dans le plan d'action de l'OCDE pour le commerce électronique* », SG/EC(99)4, Paris, les 12 et13octobre1999,<http://www.oecd.org/fr/sti/economie/2092269.pdf> ;
 - OCDE, « *Echange automatique de renseignements : ce que recouvre l'échange automatique, son mode de fonctionnement, ses avantages et les progrès restant à accomplir* », [https://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignementsfiscaux/%C3%89change_automatique_de_renseignements Manuel Fin al Website.pdf](https://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignementsfiscaux/%C3%89change_automatique_de_renseignements_Manuel_Fin_al_Website.pdf);

- OCDE, « *Questions fréquemment posés concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », www.oecd.org/fr/ctp/BEPS-FAQsFrench.pdf,
- OCDE, CAF, Groupe de travail n°1 sur la double imposition, « *Projet révisé pour commentaire du groupe technique consultatif sur la classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique* », DAF/CFE/WP1(2000)8, 15 septembre 2000, www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?,
- OCDE, Comité des Affaires Fiscales, « *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5* », 22 décembre 2000, <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/1923388.pdf>,
- OCDE, « *Le commerce électronique : conséquence et défis pour la politique économique* », OCDE, 2000, www.oecd.org/fr/eco/perspectives/2087441.pdf;
- OCDE, « *Rapport de référence sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* », <http://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/1923052.pdf>,
- OCDE, « *Commerce électronique* », octobre 2001, page 1-8, <http://www.oecd.org/fr/internet/consommateurs/2346224.pdf>,
- OCDE, Centre de l'OCDE, « *L'OCDE va de l'avant vers un consensus international sur le régime fiscal du commerce électronique* », PAC/COM/NEWS(2001)15, Paris, le 12 février 2001, [www.oecd.org/.../publicdisplaydocumentpdf/?...PAC/COM/NEWS\(2001](http://www.oecd.org/.../publicdisplaydocumentpdf/?...PAC/COM/NEWS(2001)
- OCDE, « *Imputation des bénéfices à un établissement stable effectuant des transactions commerciales par voie électronique* », février 2001, <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/1923320.pdf>;
- OCDE, « *Incidence de la révolution des communications sur l'application du siège de direction effective comme règle de départage* », un document de travail du groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises, février 2001, <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/1923336.pdf>;
- OCDE, « *Commerce électronique et fiscalité : mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité* », OCDE ilibrary, 2001, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/commerce-electronique-et-fiscalite_9789264289796-fr#.V8A1IlsS9dg ;
- OCDE, « *Question de fiscalité internationale : Rapport de 2002 relatif au modèle de convention fiscale de l'OCDE* », n°8, <http://www.keepeek.com/Digital-Asset->

- <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/471-edsq>
- OCDE, « *Exposé des actions 2015* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf ;
- OCDE, “*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*”, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220>;
- OCDE, « *Principes directeurs internationaux de pour la TVA/TPS* », Novembre 2015, <https://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/principes-directeurs-internationaux-tva-tps.pdf> ;
- OCDE, « *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance* », Action 5 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2016, disponible à l'adresse, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>;
- OECD, “*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*”, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en> ;
- OCDE, « *La protection du consommateur dans le commerce électronique* », Recommandation de l'OCDE, Éditions OCDE, Paris, 2016, https://www.oecd.org/fr/sti/consommateurs/ECommerce_Recommandation-2016-FR.pdf ;

B) Sites Web :

- www.cfsci.ch
- WWW.EF.FR
- www.études Fiscales international.fr
- www.financeméditerranée.com
- www.fiscalis.alternative.fr
- www.jristax.be
- www.oecd.org
- www.pdgb.com

Tables des matières

Remerciement	2
Introduction	1
PREMIERE PARTIE.....	18
L'EVOLUTION DE LA NOTION DE L'ETABLISSEMENT STABLE.....	18
TITRE I.....	18
L'IDENTIFICATION DE L'ETABLISSEMENT STABLE EN DROIT CONVENTIONNEL L'OCDE ET L'ONU	18
Chapitre I : La qualification d'établissement stable dans les modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU	20
Section 1 : L'installation fixe d'affaire constitutive d'un établissement stable	20
Sous-setion1 : L'installation d'affaires à disposition de l'entreprise	21
§1. Les installations non limitatives.....	21
A) L'installation à disposition de l'entreprise	22
B) La liste non limitative d'installation.....	24
a) Un siège de direction.....	24
b) Une succursale :.....	27
c) Un bureau :	28
d) Usine et atelier.....	31
e) Mines, carrières et autres lieux d'extraction de ressources naturelles.....	32
f) Un chantier de construction ou de montage	34
§2- Les activités exclues du concept d'établissement stable	34
A) Les installations utilisées aux fins de stockage, d'exposition, de livraison ou de transformation :.....	35
a) Les installations utilisées aux fins de stockage	35
b) Les installations aux seules fins d'exposition :.....	36
c) Les installations utilisées aux fins de livraison :	36
d) Les installations utilisées aux fins de transformation par une entreprise tierce :	38
B)- Les installations utilisées aux fins de fournir des services ou des activités analogues n'ayant qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire :.....	39
Le critère du modèle de la convention de l'OCDE.....	39
La position du modèle de la convention de l'ONU.....	40
a) Les installations exerçant cumulativement des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire :	41
b) La notion du chantier de construction ou de montage	44
a. Les chantiers de construction.....	44
Sous-section2 : L'installation fixe à l'intermédiaire de l'entreprise	51
§1. Une installation d'affaires fixe servant d'intermédiaire à l'entreprise.....	52
A). La fixité spatiale et temporelle de l'installation d'affaires	52

a. La fixité spatiale :	52
b. La fixité temporelle :	54
§2. L'exercice de l'activité de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires	55
Section 2 : L'agent dépendant constitutif d'un établissement stable.....	57
Sous-section1 : La dépendance est définie à <i>contrario</i> de l'indépendance	58
§1. La dépendance juridique :	59
A) L'agent salarié de l'entreprise :	59
B) L'agent ne dispose pas d'un pouvoir propre.....	59
§2. La dépendance économique de l'agent dépendant.....	60
A)- La dépendance caractérisée par l'absence de prise de risque par l'agent :	60
B)- La filiale peut constituer un agent dépendant de sa société mère	61
a. La position du modèle de convention de l'OCDE sur les filiales :	61
b. L'interprétation jurisprudentielle concernant la filiale	62
Sous-section2 : Le pouvoir d'engager l'entreprise et de conclure des contrats	66
§1. Le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise doit être à titre habituelle.....	66
§2. Le pouvoir d'engager par l'agent doit être propre à l'entreprise :	67
A) Cas particulier des agents d'assurances :	69
B)° Exemples de caractérisation d'établissement stable à des agents :	71
Conclusion du chapitre I	71
Chapitre 2 : L'incidence du modèle de l'OCDE et de l'ONU sur les conventions fiscales bilatérales	72
Section1 : La particularité de la notion d'établissement stable sur les modèles de conventions.....	73
Sous-section 1 : Les principales divergences préconisées par les pays en voie de développement.....	74
§1. Les divergences entre les modèles de l'ONU et l'OCDE.....	75
A) Les chantiers et les activités de montage.....	75
B) Les activités réputées ne pas être constitutives d'un établissement stable	75
C) L'agent dépendant et activités de livraison	76
D) Les activités d'assurances	76
E) Existence d'un établissement stable à travers d'un agent indépendant	76
§2. un cas de divergence entre les deux modèles de convention : le cas des entreprises de services et le concept de « service pe »	77
A) La définition moins stricte des chantiers de construction et de montage :	79
B) La requalification de la « livraison » et des « entrepôts » d'établissements stables :	80
C) La reconnaissance du pouvoir d'imposer des bureaux d'achats :	81
Sous-section 2 : Le maintien de l'article 14 par ONU est-il en faveur des pays en développement ?.....	82

§1. Les lacunes de l'article 14 et leurs suites.....	82
§2. Le maintien de la notion de base fixe dans les conventions bilatérales.....	84
Section2 : L'établissement stable en droit conventionnel algérien	88
Sous-section1 : Les dispositions de droit interne régissant l'établissement stable.....	91
§1. Cas des entreprises étrangères ayant une installation permanente en Algérie	93
§2. Cas des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation permanente en Algérie	95
A) Entreprises étrangères réalisant des travaux immobiliers	95
B) Entreprises étrangères intervenant dans le cadre d'un marché de prestation de services.....	96
C) Cas particuliers d'imposition à l'IBS:.....	97
Sous-section 2 : Les dispositions du droit fiscal international Algérien.....	97
§1. Les spécificités des conventions bilatérales signées par l'Algérie	98
§2. L'incidence des conventions multilatérales en droit conventionnel Algérien	100
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	101
TITRE II.....	102
L'ADAPTABILITE DE LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE AUX EXIGENCES DE L'ECONOMIE MONDIALE.....	102
CHAPITRE I.....	102
L'ETABLISSEMENT STABLE UN STATUT EVITE PAR LES MULTINATIONALES.....	102
Section1 : Les mesures visant à éviter le statut d'établissement stable	105
Sous-section 1 : Examen des principales causes faisant appel à l'action 7 du plan BEPS	106
§1. L'évitement artificiel du statut d'établissement stable par le biais d'accords de commissionnaire.....	107
§2. L'évitement artificiel du statut d'établissement stable par le biais des activités spécifiques	109
Sous-section 2 : Examen des problèmes des activités defragmentation et fractionnement entre parties liées	113
§1. La fragmentation des activités entre entreprises liées	114
§2. Le fractionnement de contrats de construction.....	115
Section 2 : Les solutions préconisées par le plan BEPS contre le statut artificiel d'établissement stable.....	116
Sous-section 1 : Les amendements proposés par le projet BEPS portant sur la modernisation de l'article 5	116
§1. Les modifications sur les établissements stables mandataires.....	117
A)La règle principale concernant les établissements stables mandataires.....	117
B) L'exception relative aux mandataires indépendants (<i>commissionnaires</i>).....	118
§2.Les modifications applicables aux activités spécifiques de l'établissement stable	120
A) Les fragmentations des activités entre parties liées	120
B) Le fractionnement des contrats de construction	121

C) Le cas des sociétés d'assurance	122
Sous-section 2 : L'intégration de l'agent indépendant dans la qualification d'établissement stable (BEPS) 2017	122
§1. L'intégration de l'agent indépendant « commissionnaire » dans la qualification d'établissement stable	123
A) Les modifications préconisées par l'action 7 du aux paragraphes 5 et 6 de l'article (5) OCDE.....	124
§2. Le rôle du commissionnaire dans la conclusion du contrat.....	126
Conclusion du chapitre I	127
CHAPITRE II.....	128
L'ADAPTATION DU CONCEPT D'ÉTABLISSEMENT STABLE AUX ÉVOLUTIONS TECHNOLOGIQUES	128
Section1 : L'adaptabilité de la notion d'établissement stable au commerce électronique	130
Sous-section1 : L'application des critères d'établissement stable à un serveur	131
§1. Le serveur et l'installation fixe d'affaires.....	132
A) Le serveur est un outil automatique	133
a) Le serveur et l'outillage automatique au sens de la convention modèle l'OCDE :	133
b) Un exemple jurisprudentiel : L'affaire « Pipeline »	135
B) Le serveur a-t-il une activité préparatoire et auxiliaire ?.....	136
B) Le serveur et la fixité :	138
C) Le serveur utilisé par l'entreprise :	138
§2. Le serveur et l'agent dépendant	139
Sous-section2 : Un site web peut-il être considéré comme établissement stable ?	141
§1. L'assimilation d'un programme à un établissement stable.....	142
A) La problématique d'assimilation d'un programme à une installation fixe d'affaires :	142
B) Les pratiques des Etats concernant la qualification d'établissement stable à un site web :	143
§2. La clarification retenue par le modèle de convention fiscale de l'OCDE.....	144
A) Les modifications des commentaires de l'OCDE :	145
B) Les précisions apportées par l'OCDE quant à l'existence d'un établissement stable :	147
Section2 : Le développement de l'économie numérique en Algérie.....	148
Sous-section 1 : L'économie numérique en droit Algérien.....	149
§1. Le commerce électronique à la lumière de la loi du 10 mai 2018.....	150
§2. Les obligations et les sanctions en droit Algériennes.....	151
Sous-section 2 : Les tentatives de réforme de la fiscalité de l'internet	153
§1. La signature électronique.....	154
§2. Le paiement par la voie électronique	156

Conclusion du chapitre 2	157
Conclusion du TITRE 2	158
Deuxième partie	160
LES METHODES D'ATTRIBUTIONS DES BENEFICES REALISES PAR LES ETABLISSEMENTS STABLES	160
TITRE I.....	163
L'APPROCHE DE L'ENTITE FONCTIONNELLEMENT DISTINCTE.....	163
Chapitre 1 : L'analyse comparative de l'article 7 entre l'ancienne et la nouvelle rédaction	164
Section 1 : Les principes généraux entre l'ancien et le nouveau de l'article 7	165
Sous-section 1 : La version 2008 de l'article 7 du modèle de l'OCDE	166
§1. Les principales difficultés de l'article 7 du modèle de l'OCDE version 2008 modifications	167
§2. Les principaux aspects des solutions proposées dans la version 2008	173
Sous-section 2 : Les nouvelles dispositions de l'article 7 du modèle de l'OCDE (2010)	174
Section 2 : La détermination des bénéfices d'établissement stable	178
Sous-section 1 : La détermination de terme « bénéfices d'entreprise »	179
§1. Les bénéfices tirés une activité libérale	182
§2. La prise en compte des prestations de services.....	184
Sous-section 2 : Le rattachement des revenus à l'activité de l'établissement stable ...	189
§ 1. Le principe : Les revenus imposables sont ceux imputables à l'activité de l'établissement stable.....	190
§2. L'exception : L'assujettissement des revenus d'actifs qui génèrent des bénéfices	192
Conclusion du chapitre	196
Chapitre 2 : L'analyse de l'entreprise fonctionnellement distincte.....	196
Section 1 : La première étape : Assimilation d'établissement stable a une entreprise distincte et indépendante	199
Sous-section 1 : L'application de l'analyse factuelle et fonctionnelle	200
§1.L'identification des activités économiques significatives d'établissement stable	201
A) La détermination des fonctions exercée par l'établissement stable.....	202
B) L'attribution des droits et obligations découlant des transactions avec des tiers :.....	202
C) L'attribution des risques :	203
D) L'attribution des actifs :.....	205
E) L'attribution du capital « libre » à un établissement stable :	206
§2. Identifier des opérations internes intervenues entre l'établissement stable et les autres parties de l'entreprise :	207
Sous-section 2 : L'analyse spécifique des cas particuliers d'établissement stable.....	210
§1. Le cas des établissements stables des banques et des assurances	211

A) Établissement stable des banques :	211
B) Établissements stables des sociétés d'assurances :	217
§2. Le cas des entreprises mondialisées et l'agent dépendant.....	219
A) La définition des établissements stables effectuant des transactions mondialisées sur instruments financiers :	219
B) Établissement stable résultant des activités d'un agent dépendant :	221
Section 2 : La deuxième étape : Application de la fiction de l'entreprise indépendante .	224
Sous-section 1 : Le principe de pleine concurrence dans l'application des méthodes de fixation des prix de transfert pour attribution de bénéfices	224
§1. La détermination de l'OCDE du principe de pleine concurrence.....	228
§ 2. La détermination du prix conforme au principe de pleine concurrence.....	231
A) La détermination des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions	233
B) Les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices	236
Sous-section 2 :L'analyse de la comparabilité entre l'établissement stable et l'entreprise	238
Conclusion de chapitre 2.....	240
TITRE II.....	241
LA METHODE DE LA FORCE ATTRACTION DE L'ETABLISSEMENT STABLE.....	241
Chapitre 1 : Identifier l'approche de la force d'attraction dans le modèle de l'ONU	242
Section 1 :La problématique de la force d'attraction dans le modèle de l'ONU.....	244
Sous-section 1 :Les spécificités de l'article 7 de l'OCDE dans le modèle de l'ONU	245
§1. Les principales différences entre le modèle de l'ONU et de l'OCDE	245
§2. L'impact du nouvel article 7 du modèle OCDE sur le modèle de l'ONU	247
Sous-section 2 :La confirmation du principe de rattachement effective des bénéfices à l'activité d'établissement stable	248
§1. Les exigences des revenus rattachables effectivement à l'établissement stable	249
§2. Les effets du principe de rattachement effectif des revenus à l'établissement stable.....	250
Section 2 : La problématique des situations triangulaires des établissements stables ...	251
Sous-section 1 : Le cas des situations triangulaires en présence d'un établissement stable.....	252
§1.La coexistence de sous-établissement stable.....	253
A) Les situations visées de sous-établissement stable :	253
B) L'évolution du concept loin d'être doctrinal	255
§2. Le fondement opérationnel d'existence du concept de sous-établissement stable	257
A) L'existence d'une sous-installation fixe d'affaire	257
B) La présence d'un sous-Agent dépendant.....	258
Sous-section 2 : Le partage d'imposition dans les situations triangulaires	258
§1.L'application des dispositions de l'article 7 sur l'imposition des sous- établissements stables.....	259

A) L'application du principe d'attribution exclusive sur un sous-établissement stable	259
§2. Les pratiques des Etats des hypothèses issues du modèle de l'OCDE	260
Conclusion chapitre 1	262
CHAPITRE 2 : Réflexions envisagées sur des propositions de solutions sur l'avenir de l'établissement stable	262
Section 1 : Vers une proposition de remplacement du concept de l'établissement stable	264
Sous-section 1 : La notion de « présence numérique significative »	264
§1. La proposition européenne relative à « <i>la présence numérique significative</i> » ...	266
§2. La proposition française sur la question de <i>présence numérique significative</i>	267
Sous-section 2 : Les propositions de solutions posées par l'OCDE pour imposer l'économie numérique	269
§1. L'imposition des entreprises numériques selon « <i>la présence significative</i> ».....	269
§2. L'imposition à la source suivant le principe de <i>la force attraction</i> du commerce électronique	271
Section 2 : L'Instrument Multilatéral et le Cadre inclusif pour la mise en œuvre du paquet BEPS (Action7)	272
Sous-section 1 : L'instrument multilatéral : Les progrès accomplis sur le BEPS	274
§1. L'instrument multilatéral et la mise en œuvre du paquet BEPS (Action7)	274
§2. La mise en œuvre du paquet BEPS par de l'Instrument Multilatéral.....	275
Sous-section 2 : Le Cadre Inclusif : De nouvelles solutions pour taxer l'économie numérique	276
Sous-Section 2 : La nouvelle proposition de répartition des bénéfices issue du cadre inclusif (pilier 1).....	278
§1. La nouvelle notion de lien (le seuil du chiffre d'affaire).....	279
§2. Quelques réflexions pratiques des Etats issues de la proposition du Cadre Inclusif	280
§2. Les nouvelles recommandations issues du cadre inclusif sont-elles en faveur des pays en développement ?	283
Conclusion de la seconde partie	283
Conclusion générale.....	286
Bibliographie	294

ANNEX I : CONVENTIONS ET ACCORD

Les conventions et accords internationaux signés par l'Algérie en matière fiscale

Définissons l'établissement stable

Les pays signataires de conventions fiscales Classement par pays	La date de signature et de ratifications de conventions internationales en matière d'impôt sur le revenu et la fortune	L'apparition de l'établissement stable (l'article 5) selon les modèles de conventions OCDE – ONU et ces exceptions
Afrique du sud	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n° 2000-95 du 29 Moharram 1421 correspondant 4 mai 2000 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République d'Afrique du Sud en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger le 28 avril 1998/ JORA DP N° 026 du 07-Mai-2000. 	<ul style="list-style-type: none"> • Un chantier de constructions ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, mais lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à six (6) mois ; • la fourniture de services, y compris les services de consultants par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise dans une dans une période de 6 mois.
Allemagne	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n° 08-174 du 10 Joumada Ethania 1429 correspondant au 14 juin 2008 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et la République fédérale d'Allemagne en vue d'Eviter les doubles impositions et de prévenir l'Evasion et la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 12 novembre 2007/JORADP N° 33 du 22 JUIN 2008 /JORADP N° 35 du 29 juin 2008. 	<ul style="list-style-type: none"> • Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant ne constituent un établissement stable que si leur durée dépasse six (6) mois ; • On considère qu'il n'y a pas établissement stable si : <ul style="list-style-type: none"> -il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise.

	<ul style="list-style-type: none"> • Décret n° 76-200 du 29 décembre 1976 portant ratification de l'accord entre la République algérienne démocratique et populaire et la République fédérale d'Allemagne relatif au transport aérien, signé à Bonn le 6 mai 1976/ JORADP N° : 006 du 19-01-1977. 	
Autriche	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n° 05-194 du 19 Rabie Ethani 1426 correspondant au 28 mai 2005 portant ratification de la 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/JORADP N° 38 du 1 Juin 2005. 	<p>1. Désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression "établissement stable" comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier et, f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. 3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six (6) mois.</p>
Bahreïn	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n° 03-276 du 15 Joumada Ethania 1424 correspondant au 14 août 2003 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement 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 / JORADP No 50 du 20-08- 2003. 	<p>Comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un point de vente ; d) un bureau ; e) une usine ; f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ; g) une ferme ou une implantation; h) un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, à condition que ce chantier ou ces activités aient une durée supérieure à six (6) mois; i) la fourniture de services, y compris les services de consultants par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés engagés par l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque ces services continus ou interrompus se poursuivent pendant une période de plus de six (6) mois dans les limites d'une période maximale de douze (12) mois.</p>
Belgique	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n° 02-432 du 5 Chaoual 1423 correspondant au 9 décembre 2002 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger, le 15 décembre 1991. • Décret n° 83-424 du 9 juillet 1983 portant ratification de l'accord entre le 	<p>Une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression "établissement stable" comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; f) un magasin de vente ; g) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. 3. L'expression "établissement stable" englobe également un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à trois (3) mois.</p>

	<p>Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition des revenus provenant de l'exploitation des navires en trafic international, signé à Alger le 11 janvier 1983/ JORA DP N° 029 du 12-07-1983.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Décret n° 81-246 du 12 septembre 1981 portant ratification de l'accord entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition des revenus provenant de l'exploitation des services aériens internationaux, signé à Alger le 30 mai 1981/JORADPN° 037 du 15-09-1981. 	
Bosnie Herzégovine	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n° 10-11 du 25 Moharram 1431 correspondant au 11 janvier 2010 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Conseil des ministres de la Bosnie-Herzégovine en vue d'Eviter les doubles impositions et de prévenir l'Evasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger, le 12 Safar 1430 correspondant au 8 février 2009/JORADP N° 08 du 31 Janvier 2010. 	<p>Une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression 'Etablissement stable' ^a comprend notamment : a) un siège de direction, b) une succursale, c) un bureau, d) une usine, e) un atelier, f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. 3. Le terme établissement permanent comprend également : (i) un chantier de construction ou projet d'édification ou d'assemblages ou de montage ou des activités de surveillance Siy exerçant, mais lorsque ce chantier ou projet ou ces activités ont une durée supérieure ¶ neuf (9) mois ; (ii) la fourniture de services, y compris les services de consultants, par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou autre personnel engagé par l'entreprise ¶ ces fins, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire de cet Etat pendant une ou des périodes représentant un total de plus de trois (3) mois dans les limites d'une période quelconque de douze (12) mois maximum.</p>
Bulgarie	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n° 04-435 du 17 Dhou El Kaada 1425 correspondant au 29 décembre 2004 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et la République de Bulgarie en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur 	<p>Une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2 – L'expression "établissement stable" englobe également : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; f) une mine ou un puits de pétrole ou de gaz ou une carrière ou tout autre lieu d'extraction</p>

	<p>le revenu et sur la fortune signée à Alger le 25 octobre 1998 / JORADP N° 01 du 02 janvier 2005.</p>	<p>de ressources naturelles ; g) un magasin de vente. 3 – L’expression “établissement stable” englobe également : a) un chantier de construction ou projet d’édification ou de groupement ou de montage ou des activités de surveillance y relatives, lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à neuf (9) mois b) la fourniture de services, y compris les services de consultants par une entreprise agissant par l’intermédiaire de salariés engagés par l’entreprise à cette fin, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire du pays pendant une ou des périodes représentant un total de plus de neuf (9) mois dans les limites d’une période quelconque de douze (12) mois.</p>
Canada	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n° 2000-364 du 20 Chaâbane 1421 correspondant au 16 novembre 2000 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Canada en vue d’éviter les doubles impositions et de prévenir l’évasion fiscale en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger le 28 février 1999/ JORADP N° 068 du 19-11-2000. 	<p>Une installation fixe d’affaires par l’intermédiaire de laquelle une entreprise d’un Etat contractant exerce tout ou partie de son activité dans l’autre Etat contractant. 2. L’expression établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un magasin de vente ; f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d’extraction de ressources naturelles. 3. Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance exerçant, mais lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à six (6) mois.</p>
Chine	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n ° 07-174 du 20 Joumada El Oula 1428 correspondant au 6 juin 2007 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République populaire de Chine en vue d’Eviter la double imposition et de prévenir l’Evasion fiscale en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Pékin le 6 novembre 2006/JORADP N° 40 du 17 juin 2007. 	<p>Une installation fixe d’affaires par l’intermédiaire de laquelle une entreprise d’un Etat contractant exerce tout ou partie de son activité dans l’autre Etat contractant. 2. L’expression établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un magasin de vente ; f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d’extraction de ressources naturelles. 3. Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance exerçant, mais lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à six (6) mois.</p>
Corée du Sud	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n° 06-228 du 28 Joumada El Oula 1427 correspondant au 24 juin 2006 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République de Corée en vue d’Eviter la double imposition et de prévenir l’Evasion fiscale en matière d’impôts sur 	<p>Au sens de la présente convention, l’expression ‘Etablissement stable désigne une installation fixe d’affaires par l’intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. L’expression établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; et f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d’extraction de ressources naturelles Un chantier de construction</p>

	le revenu et sur la fortune, signée à Séoul le 24 novembre 2001 JORADP N° 44 du 4 juillet 2006.	ou d'un bâtiment ou de montage ou d'une entreprise ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six (6) mois.
Egypte	<ul style="list-style-type: none"> Décret présidentiel n° 03-142 du 22 Moharram 1424 correspondant au 25 mars 2003 portant ratification de l'accord entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République arabe d'Egypte en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital, signé à Alger, le 23 Dhou El Kaada 1421 correspondant au 17 février 2001 / JORADP N°23 du 02-04-2003. 	<p>1. Au sens du présent accord, l'expression "établissement stable" désigne une installation fixe où le projet exerce toute ou une partie de son activité. 2. L'expression "établissement stable" comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) les endroits considérés comme magasins de vente ; d) un bureau ; e) une usine ; f) un atelier ; g) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ; 3. L'expression "établissement stable" englobe un chantier de construction ou de création ou un projet de montage ou un projet d'équipement y compris les d'activité de surveillance s'y exerçant, mais seulement lorsque ce chantier ou ce projet ou cette activité ont une durée supérieure à neuf (9) mois.</p>
Emirats Arabes Unis	<ul style="list-style-type: none"> Décret présidentiel n° 03-164 du 5 Safar 1424 correspondant au 7 avril 2003 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et l'Etat des Emirats Arabes Unis en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital, signée à Alger, le 24 avril 2001. 	<p>1. L'expression "établissement stable" désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression "établissement stable" comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) une manufacture ; f) un atelier ; g) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ; h) une exploitation agricole ou un champ. 3. Le terme "établissement stable" désigne également : a) un site de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, mais seulement lorsque les activités de ce site, cette institution ou ces activités ont une durée supérieure à neuf (9) mois ; b) l'utilisation des installations des services, y compris les services de consultants, par une entreprise étatique d'un Etat contractant agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autres personnels dans l'autre Etat contractant à condition que ces activités de cette même entreprise ou une entreprise rattachée se poursuivent pour une période ou des périodes représentant un total supérieur à neuf (9) mois.</p>
Espagne	<ul style="list-style-type: none"> Décret présidentiel n ° 05-234 du 16 Joumada El Oula 1426 correspondant au 23 juin 2005 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume d'Espagne en vue d'éviter la double 	<p>1. L'expression "établissement stable" désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou une partie de ses affaires. 2. L'expression " établissement stable " comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau, y compris ceux où sont exercés des services professionnels ; d) une usine ; e) un atelier ; f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou</p>

	<p>imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Madrid le 7 octobre 2002/ JORADP N° 45 du 29 juin 2005.</p>	<p>tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. 3. Un chantier de construction ou de montage ou un projet d'installation ne constituent pas un établissement stable que si leur durée dépasse 6 mois. 4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article le terme "établissement stable" ne comprendra pas : a) l'utilisation des installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise ; b) la conservation d'un stock de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ; c) la conservation d'un stock de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de transformation par une autre entreprise ; d) la conservation d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'acheter des biens ou marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ; e) la conservation d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ; f) la conservation d'une installation fixe d'affaires aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.</p>
<p>France</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n 02-121 du 7 avril 2002 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, signée à Alger le 17 octobre 1999/ JORADP N° 24 du 10-4-2002. • Décret n° 83-575 du 22 octobre 1983 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République française en vue d'éviter des doubles impositions et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu d'impôts sur les successions de droits d'enregistrement et de droits de timbre, 	<p>1. L'expression "établissement stable" désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ; 2. L'expression "établissement stable" comprend notamment : a) Un siège de direction ; b) Une succursale ; c) Un bureau ; d) Une usine ; e) Un atelier ; f) Un magasin de vente ; g) Une mine, un puits 3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse trois mois. 4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas "établissement stable" si : a) Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ; b) Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ; c) Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ; d) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ; e) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux</p>

	<p>signé à Alger le 17 mai 1982 / JORADP N° : 044 du 25-10-1983.</p> <ul style="list-style-type: none"> Ordonnance n° 70-24 du 12 mars 1970 portant ratification de la convention entre le Gouvernement e la République algérienne démocratique et populaire et le gouvernement de la République française tendant à éliminer les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscale ensemble de protocole et les trois échanges de lettres joints Signé à Alger le 2 octobre 1968/ JORADP N° : 033 du 10-04-1970. 	<p>seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ; f) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultante pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.</p>
Indonésie	<ul style="list-style-type: none"> Décret présidentiel n° 97-342 du 11 Joumada El Oula 1418 correspondant au 13septembre 1997 portant ratification de la Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République d'Indonésie en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Djakarta le 28 avril 1995 /JORADP N° 037 du 16-07- 1995. 	<p>Au sens de la présente convention, l'expression « Etablissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. L'expression établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; et f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles Un chantier de construction ou d'un bâtiment ou de montage ou d'une entreprise ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six (6) mois.</p>
Iran	<ul style="list-style-type: none"> Décret présidentiel n° 09-187 du 17 Joumada El Oula 1430 correspondant au 12 mai 2009 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République islamique d'Iran en vue d'Eviter les doubles impositions et l'Echange de renseignements en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Téhéran le 12 août 2008/JORADP N°32du 27 mai 2009. 	<p>1. L'expression ' établissement permanent ^a désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise d'un Etat contractant exerce tout ou partie de son activité dans l'autre Etat contractant ; 2. l'expression ' établissement permanent comprend notamment : a) un siège de direction, b) une succursale, c) un bureau, d) une usine, e) un atelier, f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'exploration, d'exploitation et/ou d'extraction de ressources naturelles ; 3. un chantier de construction ou projet de construction ou de montage ou d'édification ou des activités de surveillance y afférentes ne constituent pas un établissement permanent que si la durée du chantier, du projet ou des activités excède les douze (12) mois.</p>
Italie	<ul style="list-style-type: none"> Décret présidentiel n° 91-231 du 20 juillet 1991 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République 	<ul style="list-style-type: none"> Au sens de la présente convention, l'expression 'Etablissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. L'expression établissement stable

	<p>italienne en vue d'éviter les doubles impositions en matières d'impôts sur le revenu et la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscale et du protocole annexe, signés à Alger le 03 février 1991 / JORADP N° 035 du 24-07-1991.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Décret n° 77-88 du 13 juin 1977 portant ratification de l'accord entre l'Algérie et l'Italie pour éviter les doubles impositions sur les revenus dérivant de l'exercice de la navigation aérienne, signé à Alger le 24 février 1977 // JORADP N° 053 du 03-07-1977. 	<p>comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; et f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles Un chantier de construction ou d'un bâtiment ou de montage ou d'une entreprise ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six (6) mois.</p>
Koweït	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n°15-191 du 4 Chaoual 1436 correspondant au 20 juillet 2015 portant ratification de la Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de l'Etat du Koweït en vue d'éviter les doubles impositions et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée au Koweït le 20 avril 2008 / JORADP n° 42 du 05 Aout 2015. • Décret présidentiel n°08 Décret présidentiel n° 08-355 du 7 Dhou El Kaada 1429 correspondant au 5 novembre 2008 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de l'Etat du Koweït, en vue d'éviter les doubles impositions et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée au Koweït le 4 Joumada El Oula 1427 correspondant au 31 mai 2006 / JORADP N° 66 du 26 novembre 2008. 	<p>1. L'établissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle le projet (l'entreprise) exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression 'établissement stable' comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; f) une ferme ou toutes terres cultivables ; g) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu lié à l'exploration et l'exploitation de ressources naturelles.</p> <p>3. L'expression 'établissement stable' comprend aussi : a) un chantier de construction ou projet d'édification ou d'assemblage ou de montage ou des activités de surveillance y relatives s'exercent dans un Etat contractant, seulement lorsque ce chantier ou projet ou ces activités ont une durée supérieure à six (6) mois ; b) la fourniture de services, y compris les services de consultants par un projet (entreprise) dépendant d'un Etat contractant agissant par l'intermédiaire de salariés engagés par le projet (entreprise) † cet fin dans l'autre Etat contractant, seulement lorsque ces activités se poursuivent pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six (6) mois dans les limites d'une période quelconque de douze (12) mois ; c) l'utilisation de matériels essentiels pour une durée qui dépasse six (6) mois durant toute période de douze (12) mois ou leur montage dans cet Etat contractant par l'intérimaire ou au profit ou conformément ‡ un contrat avec le projet (entreprise).</p>

Jordanie	<p>Décret présidentiel n° 2000-427 du 21 Ramadhan 1421 correspondant au 17 décembre 2000 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Royaume hachémite de Jordanie en vue d'éviter les doubles impositions la fraude et l'évasion fiscale et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Amman le 14 Joumada El Oula 1417 correspondant au 16 septembre 1997 / N° JORA : 079 du 23-12-2000.</p>	
Liban	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n° 06-171 du 24 Rabie Ethani 1427 correspondant au 22 mai 2006 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et la République libanaise en vue d'Eviter la double imposition et prévenir l'Evasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Beyrouth le 26 mars 2002 /JORADP N° 35 du 28 mai 2006. 	<p>L'expression ' établissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou une partie de ses affaires. 2. L'expression ' établissement stable ^a comprend notamment ce qui suit : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; f) une ferme ou toute terre agricole ; g) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. 3. L'expression 'établissement stable comprend aussi : a) un chantier de construction, une entreprise de création, d'assemblage ou de montage ou des travaux de supervision y relatifs, mais le lieu, l'entreprise ou ces travaux ne constituent un établissement stable que si sa durée dépasse six (6) mois au cours de toute période douze (12) mois ; b) la fourniture de services, y compris les services de consultants effectués par une entreprise d'un Etat contractant agissant par l'intermédiaire d'employés ou d'autres salariés engagé par l'entreprise ces fins, mais seulement lorsque ces activités de l'établissement lui-même, ou d'un établissement lié celui-ci se poursuivent pendant un durée représentant un total de plus de trois (3) mois, dans les limites d'une période de douze (12) mois.</p>
Maroc	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n° 90-299 du 13 octobre 1990 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Royaume du Maroc en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles 	<p>Au sens de la présente convention, l'expression 'Etablissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. L'expression établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; et f) une mine, un</p>

	<p>d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 28 jourmada thani 1410 H correspondant au 25 janvier 1990/ JORA DPN°044 du 17- Octobre1990.</p>	<p>puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles Un chantier de construction ou d'un bâtiment ou de montage ou d'une entreprise ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six (6) mois.</p>
Sultanat d'Oman	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n° 03-64 du 7 Dhou El Hidja 1423 correspondant au 8 février 2003 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Sultanat d'Oman en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Alger, le 14 Moharram 1421 correspondant au 9 avril 2000 / JORADP N° 10 du 16-02-2003. 	<p>L'expression "établissement stable" désigne une installation fixe par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou une partie de son activité. 2 - L'expression "établissement stable" comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier. f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. 3 - L'expression "établissement stable" englobe également de ce qui précède ce qui suit : a) le lieu de construction ou de réalisation ou le projet de regroupement ou de montage ou les activités de supervision connexes lorsqu'un tel site ou ces activités ont une durée supérieure à neuf (9) mois ; b) La fourniture de services, y compris les services de consultant par une entreprise d'un Etat contractant agissant par l'intermédiaire de fonctionnaires ou d'autres travailleurs désignés par l'entreprise à cette fin, si ce genre d'activités au profit de l'entreprise même ou d'une entreprise connexe se poursuivent pour une ou des périodes dépassant en totalité plus de neuf (9) mois.</p>
Pays-Bas	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n°20-150 du 16 Chaoual 1441 correspondant au 08 juin 2020 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaumes des la Pays-Bas pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital et de prévenir et d'éviter l'évasion fiscale, signée à Alger le 9 mai 2018. 	<p>L'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce toute ou une partie de son activité. 2. L'expression « établissement stable » comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier, et f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction ou d'exploitation de ressources naturelles. 3. Un chantier de construction ou de montage ou un projet d'installation, ou toute activité de surveillance liée à ce site ou à ce projet, constitue un établissement stable, si sa durée dépasse six (6) mois. 4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si : a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition ou de livraison de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise ; b) des marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de stockage,</p>

		d'exposition ou de livraison ; c) des marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de transformation par une autre entreprise ; d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ; e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ; et f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.
Portugal	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n°05-105 du 20 Safar 1426 correspondant au 31 mars 2005 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et la République portugaise en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion fiscale et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière de recouvrement d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger le 2 décembre 2003/JORADP n°24 du 3 avril 2005. 	L'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression « établissement stable » comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; et f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. 3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six mois.
Qatar	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n 10-273 du 26 Dhou El Kaada 1431 correspondant au 3 novembre 2010 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de l'Etat du Qatar en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'Evasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, faite à Doha le 29 Joumada Ethania 1429 correspondant au 3 juillet 2008 / JORADP N° 70 du 21 novembre 2010. 	L'expression 'établissement permanent désigne un siège fixe d'affaires par l'intermédiaire duquel un projet exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression 'établissement permanent comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; f) un lieu servant de point de vente ; g) une ferme ou un champ cultivable ; h) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu lié. l'exploration l'extraction ou l'exploitation de ressources naturelles ; i) un chantier de construction ou un projet d'Edification, d'assemblage ou de montage, ou toute activité de surveillance s'y exerçant, seulement lorsque ce chantier, projet ou cette activité ont une durée supérieure à six (6) mois dans les limites d'une période quelconque de douze (12) mois ; j) la fourniture de services, y compris les services de consultation par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés engagés par l'entreprise à cette fin, seulement lorsque des activités se poursuivent pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six (6) mois dans

		les limites d'une période quelconque de douze (12) mois.
Romanie	<ul style="list-style-type: none"> Décret présidentiel n° 95-186 du 17 Safar 1416 correspondant au 15 juillet 1995 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la Roumanie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et du protocole additionnel signés à Alger le 28 juin 1994. 	<p>Au sens de la présente convention, l'expression « Etablissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. L'expression établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; et f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles Un chantier de construction ou d'un bâtiment ou de montage ou d'une entreprise ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six (6) mois.</p>
Royaume- Uni	<ul style="list-style-type: none"> Décret n° 82-446 du 11 décembre 1982 portant ratification de l'accord entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume-uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter la double imposition sur les revenus provenant de l'exploitation des services aériens internationaux fait à Alger le 27 mai 1981/ JORADP N° 051 du 11-12-1982. 	<p>Au sens de la présente convention, l'expression « Etablissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. L'expression établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; et f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles Un chantier de construction ou d'un bâtiment ou de montage ou d'une entreprise ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six (6) mois.</p>
Russie	<ul style="list-style-type: none"> Décret présidentiel n° 06 Décret présidentiel n° 06-127 du 4 Rabie El Aouel 1427 correspondant au 3 avril 2006 portant ratification de la Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la Fédération de Russie en vue d'Eviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 10 mars 2006 /JORADP n° 21 du 5 avril 2006. 	<p>L'expression 'établissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise d'un Etat contractant exerce tout ou partie de son activité dans l'autre Etat contractant.2. L'expression 'établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; f) un magasin de vente ; g) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ;h) un chantier de construction ou de montage où des activités de surveillance s'y exercent, mais lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à six mois ; i) la fourniture de services, y compris les services de consultants par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire du pays pendant une ou</p>

		des périodes représentant un total de plus de trois mois dans les limites d'une période quelconque de douze (12) mois ;
Suisse	<ul style="list-style-type: none"> Décret présidentiel n°08-425 du 30 Dhou El Hidja 1429 correspondant au 28 décembre 2008 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Conseil fédéral suisse en vue d'Eviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 3 juin 2006/ JORADP N° 04 du 18 janvier 2009. 	L'expression 'établissement stable' désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression 'établissement stable' ^a comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; f) un magasin de vente ; g) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ; h) un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, mais lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à six (6) mois, et i) la fourniture de services, y compris les services de consultants et d'assistance technique, par une entreprise agissant par intermédiaire de salariés ou autre personnel engagé par l'entreprise à ces fins, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire de cet Etat pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six mois dans les limites d'une période quelconque de douze mois.
Syrie	<ul style="list-style-type: none"> Décret présidentiel n° 2001-78 du 29 mars 2001 Ratification de la 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 et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu signé à Damas le 14 septembre 1997/ JORADP N°: 019 du 01-04-2001. 	L'expression 'établissement permanent' désigne un siège fixe d'affaires par l'intermédiaire duquel un projet exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression 'établissement permanent' comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; f) un lieu servant de point de vente ; g) une ferme ou un champ cultivable ; h) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu lié. l'exploration l'extraction ou l'exploitation de ressources naturelles ; i) un chantier de construction ou un projet d'Edification, d'assemblage ou de montage, ou toute activité de surveillance s'y exerçant, seulement lorsque ce chantier, projet ou cette activité ont une durée supérieure à six (6) mois dans les limites d'une période quelconque de douze (12) mois ; j) la fourniture de services, y compris les services de consultation par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés engagés par l'entreprise à cette fin, seulement lorsque des activités se poursuivent pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six (6) mois dans

		les limites d'une période quelconque de douze (12) mois.
Tunisie	<ul style="list-style-type: none"> Décret n° 85-161 du 11 juin 1985 portant ratification de la convention en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir les règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune entre la République algérienne démocratique et populaire et la République tunisienne, signée à Tunis le 9 février 1985/ JORADP N° 025 du 12-06-1985 	L'expression « établissement permanent » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle exerce tout ou partie de son activité ; 2. l'expression « établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction, b) une succursale, c) un bureau, d) une usine, e) un atelier, f) un magasin de vente ; 3. un chantier de construction ou projet de construction ou de montage ou d'édification ou des activités de surveillance, la durée du chantier n'est pas exigée.
Turquie	Décret présidentiel n° 94-305 du 26 Rabie Ethani 1415 correspondant au 2 octobre 1994 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République Algérienne Démocratique et Populaire et le Gouvernement de la République de Turquie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et du protocole annexe, signés à Ankara le 2 août 1994/ JORA DP N° 065 du 12-10-1994.	Une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise d'un Etat contractant exerce tout ou partie de son activité dans l'autre Etat contractant. 2. L'expression établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un magasin de vente ; f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. 3. Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance exerçant, mais lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à six (6) mois.
Yémen	Décret présidentiel n°05-78 du 17 Muharram 1426 correspondant au 26 février 2005 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République yéménite en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital (la fortune) signée à Sanaâ le 15 Dhou El Kaada 1422 correspondant au 29 janvier 2002/ JORADP n°16 du 27 mars 2005.	L'expression "établissement stable" désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression "établissement stable" comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un magasin de vente ; d) un bureau ; e) une usine ; f) un atelier ; g) une mine ou une carrière (lieu où l'on taille les pierres), un puits de pétrole, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ; h) une ferme ou un champ. 3. L'expression "établissement stable" englobe également : a) un chantier de construction ou de montage, une entreprise d'emballage ou d'équipements ou des activités de surveillance s'y exerçant, lorsque ce chantier ou ces entreprises ou ces activités se poursuivent pendant une durée représentant un total de plus de six (6) mois, dans les limites d'une période de douze (12) mois. b) La fourniture de services, y compris les services de consultant par une entreprise agissant

		<p>par l'intermédiaire de salariés ou autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque ces activités se poursuivent pendant une durée représentant un total de plus de six (6) mois, dans les limites d'une période de douze (12) mois.</p> <p>4. L'expression "établissement stable" ne comprend pas : a) l'exploitation des facilités particulières aux seules fins de stockage ou d'exposition des marchandises appartenant à l'entreprise ; b) des marchandises appartenant à l'entreprise entreposées aux seules fins de transformation pour son compte, par une autre entreprise ; c) une installation fixe d'affaires utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ; d) une installation fixe d'affaires utilisée aux seules fins de donner des informations ou d'exercer des recherches scientifiques, ou d'autres activités similaires de caractère préparatoire ou auxiliaire pour l'entreprise ; e) une installation fixe d'affaires utilisée aux seules fins d'exercer pour l'entreprise toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ; f) une installation fixe d'affaires utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité globale de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire pour l'entreprise.</p>
Ukraine	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n°04-131 du 29 Safar 1425 correspondant au 19 avril 2004 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Cabinet des ministres de l'Ukraine en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger le 14 décembre 2005. 	<p>L'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression « établissement stable » comprend notamment : a) un siège de direction, b) une succursale, c) un bureau, d) un atelier, f) un magasin de vente, g) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. 3. L'expression « établissement stable » englobe également : a) Un chantier de construction ou de montage où des activités de surveillance s'y exercent, mais lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à six (6) mois ; b) La fourniture de services, y compris les services de consultants par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autres personnels engagés par l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le</p>

		<p>territoire du pays pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six (6) mois dans les limites d'une période quelconque de douze (12) mois ; c) Une installation utilisée pour l'exploration de ressources naturelles si la durée de cette utilisation dépasse six (6) mois . 4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :</p> <p>a) Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise ; b) Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, ou d'exposition ; c) Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ; d) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ; e) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ; f) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant.</p>
Mauritanie	<ul style="list-style-type: none"> • Décret présidentiel n°15-336 du 15 Rabie El Aouel 1437 correspondant au 27 décembre 2015 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et la République Islamique de Mauritanie en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 11 décembre 2011. 	<p>L'expression établissement permanent désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression ´établissement permanent comprend notamment :</p> <p>a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; f) un atelier ; e) un point de vente ; g) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ; h) un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y rapportant, seulement lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure † trois (3) mois dans les limites d'une période de douze (12) mois ; i) la fourniture de services, y compris les services de consultations, par un projet (entreprise) d'un Etat contractant agissant par l'intermédiaire de salariés engagé par un projet (entreprise) 0 cette fin dans l'autre Etat contractant, seulement lorsque des activités se poursuivent pendant une ou des périodes représentant un total de plus d'un (1) mois dans les limites d'une période de douze (12) mois.</p>

« L'établissement stable en droit fiscal international »

Résumé :

La question de la qualification d'établissement stable au niveau international est un sujet complexe et source de nombreux conflits. En effet, le statut d'établissement stable est crucial dans la détermination de l'imposition des bénéficiaires d'une entité non résidente opérant dans un autre pays.

Les modèles de conventions fiscales de l'OCDE et de l'ONU reposent sur cette notion pour attribuer le pouvoir d'imposition entre les différents Etats. Il est donc primordial de clarifier et de définir de manière précise les critères permettant de qualifier un établissement stable afin de prévenir les litiges et les incompréhensions.

Mots clés : établissement stable, modèle de conventions fiscales internationales, doubles impositions, évasion fiscale, attribution de bénéfices, dividendes, prix de transfert, OCDE, ONU, Intérêts, redevances, BEPS, établissement virtuel.

« The permanent establishment in international Tax Law »

Abstract:

The question of the qualification of a permanent establishment at the international level is a complex issue and a source of numerous conflicts. Indeed, the status of a permanent establishment is crucial in determining the taxation of the profits of a non-resident entity operating in another country. The OCDE and OUN model tax conventions rely on this concept to allocate taxing rights among different states. It is therefore essential to clarify and precisely define the criteria for qualifying a permanent establishment in order to prevent disputes and misunderstandings.

Keywords: permanent establishment, model tax conventions, double taxation, tax evasion, profit attribution, dividends, transfer pricing, OECD, UN, interest, royalties, BEPS, virtual establishment.

" المنشأة المستقرة في القانون الجبائي الدولي "

الملخص:

إن مسألة تحديد المنشأة الدائمة على المستوى الدولي هي موضوع معقد ومصدر للعديد من الاختلافات، في واقع الأمر يعتبر مكان المنشأة الدائمة أمر حاسم في تحديد الضريبة على الأرباح لمؤسسة غير مقيمة تعمل في دولة أخرى، وهنا تعتمد نماذج الاتفاقيات الجبائية المعتمدة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والأمم المتحدة على هذا المفهوم لتحديد السلطة فرض الضريبة بين الدول المختلفة. لذلك من الأهمية توضيح وتحديد بدقة المعايير المعتمدة لتحديد المنشأة الدائمة للحد من نشوء النزاعات وتفاديها

الكلمات الرئيسية: منشأة دائمة، نماذج الاتفاقيات الضريبية الدولية، الازدواج الضريبي، التهرب الضريبي، نسبة الأرباح، الأرباح الموزعة، تسعير التحويل، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، الأمم المتحدة (UN)، الفوائد، الإتاوات، BEPS، منشأة افتراضية.