

REMERCIEMENTS

Je tiens d'abord à remercier mon directeur de thèse M Gilbert ORSONI pour la confiance sans faille qu'il m'a donné tout au long de ces années de thèse. Vous êtes un exemple, d'humilité et de professionnalisme.

Mes remerciements vont aussi à Madame Céline VIESSANT et Messieurs GUIGUE Alexandre, LUPPI Philippe qui ont aimablement accepté de siéger dans ce jury.

Je souhaite aussi remercier l'ensemble du centre d'Etudes Fiscales et Financières et l'Ecole doctorale.

Je tiens également à remercier, mes amis et tous ceux qui m'ont aidé, sans qui ces recherches et ces travaux n'auraient pu être réalisés.

SIGLES ET ABREVIATIONS

Administration Administration fiscale

Aff. Affaire

Art. Article

ANDI Agence Nationale pour le Développement de l'Investissement

BOFIP Bulletin Officiel de Finances Publiques

CAA Cour administrative d'appel

Cass. Cour de cassation

CE Conseil d'Etat

CEE Communauté Economique Européenne

CEA Comité Economique d'Affaires

CFI Convention fiscale internationale

CGI Code générale des impôts

Ch. Chambre

Chron. Chronique

CIDTA Codes des impôts et taxes assimilées

CNI Conseil National d'Investissement

CNUCED Conférence des Nations Unies pour le Commerce et le Développement

Comm. Commentaire

Cons.Const Conseil constitutionnel

CPE Conseil des Participations de l'Etat

DIW Direction des impôts de wilaya

EPE Entreprise Publique Economique

E P C Engineering, Procurement and Construction

E P C M Engineering, Procurement and Construction Management

E P S Engineering, Procurement and Supervision

FATCA Foreign Account Tax Compliance Act

FMI Fonds Monétaire International

GATT General Agreement on Tariffs and Trade (Accord Général sur le Commerce et les Tarifs douaniers)

G I E Groupe d'intérêt Commun

GME Groupement momentané d'entreprises

GMES Groupement momentané d'entreprises solidaires

IBS Impôt sur le bénéfice des sociétés

IDE Investissement Direct à l'étranger

IRG Impôt sur le revenu global

JO Journal Officiel

JORA Journal Officiel de la République Algérienne

LF Loi de finances

LFC Loi de finances complémentaire

LGDJ Librairie générale de droit et de jurisprudence

LPF Livre des procédures fiscales

OCDE Organisation de Coopération et de Développement Economique

O.M.C Organisation Mondiale du Commerce

ONU Organisation des Nations Unies

PIB Produit intérieur brut

PSRE Programme de soutien à la relance économique

PUF Presses Universitaires de France

SEM Société d'économie mixte

SDN Société des Nations Unies

TA Tribunal administratif

TAP Taxe sur l'activité professionnelle

TIB Traité d'investissements bilatéraux

TUGP Taxe unique globale sur la production

TUGPS Taxe unique globale sur la production de services

TVA Taxe sur la valeur ajoutée

UE Union européenne

UMA Union du Maghreb Arabe

UpM Union pour la Méditerranée

Vol. Volume

GMES

TABLES DES PERIODIQUES

BF Bulletin fiscal

BOFP Bulletin Officiel des finances publiques

Dalloz Recueil Dalloz

DF Revue de droit fiscal ou droit fiscal

RDA Revue du droit des affaires

R.F.F.P Revue française des finances publiques

RJF Revue de jurisprudence fiscale

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE

PARTIE I : LA PLACE DE L'ORDRE FISCAL INTERNATIONAL DANS LE DROIT FISCAL

TITRE I : LA SOUVERAINETE FISCALE ALGERIENNE ET LA PLACE DU DISPOSITIF CONVENTIONNEL

CHAPITRE I : LA NOTION DE SOUVERAINTE FISCALE ALGERIENNE

CHAPITRE II : LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE ET LES CONTRATS INTERNATIONAUX

TITRE II : LE DROIT CONVENTIONNEL A L'EPREUVE DES CONTRATS INTERNATIONAUX

CHAPITRE I : LE CONTRAT INTERNATIONAL : TYPOLOGIES ET FORMES CONTRACTUELLES DES CONTRATS

CHAPITRE II : LE CONTRAT CLE EN MAIN A L'EPREUVE DU DROIT CONVENTIONNEL -ETUDE COMPAREE EN DROIT FISCAL FRANÇAIS ET ALGERIEN

PARTIE II : L'ARTICULATION DE LA POLITIQUE FISCALE CONVENTIONNELLE ET DE LA POLITIQUE D'INVESTISSEMENT

TITRE I : LE CADRE D'INTERVENTION DE L'INVESTISSEMENT ETRANGER EN ALGERIE

CHAPITRE I : LE CADRE EVOLUTIF DE LA POLITIQUE DE L'INVESTISSEMENT EN RELATION AVEC L'INVESTISSEMENT ETRANGER : UN CADRE LEGISLATIF INSTABLE ET INCOHERENT

CHAPITRE II : L'ANALYSE DES MESURES D'ENCADREMENT DE L'INVESTISSEMENT DIRECT ETRANGER

TITRE II : LA CORRELATION ENTRE LA POLITIQUE FISCALE CONVENTIONNELLE ET LA POLITIQUE D'INVESTISSEMENT

CHAPITRE I : POURQUOI LA FAIBLE CORRELATION ENTRE LA POLITIQUE FISCALE CONVENTIONNELLE ET LA POLITIQUE D'INVESTISSEMENT ?

CHAPITRE II : LES ENJEUX DE LA POLITIQUE FISCALE INTERNATIONALE ET LEUR INTEGRATION EN DROIT FISCAL ALGERIEN

INTRODUCTION GENERALE

Seul l'impôt¹ permet à un Etat moderne et libéral d'affirmer son existence et d'asseoir son autorité. C'est qu'avant d'être une nécessité financière, l'impôt est essentiellement un moyen de gouverner. Si l'on avait le moindre doute à ce sujet, il suffirait pour le lever, de constater que le premier acte d'un nouveau pouvoir politique est de s'arroger le droit de créer et de percevoir l'impôt².

Les législations fiscales ont pour principal objet de procurer des ressources publiques. Les règles qui fixent l'étendue des compétences d'une juridiction fiscale, ou qui déterminent le régime d'imposition applicable à des opérations internationales, ne sont pas ignorantes de cette préoccupation financière : les dispositifs fiscaux s'enrichissent régulièrement de mesures nouvelles tendant à prévenir ou à réprimer la fraude ou l'évasion fiscale internationale ; les négociations de conventions fiscales s'efforcent de préserver au mieux les intérêts de leur trésor public respectif dans le partage des pouvoirs d'imposition qu'ils ont mission d'élaborer.

Mais il est admis que la fonction financière de l'impôt n'est plus exclusive, et qu'un dispositif fiscal peut être un instrument efficace de politique économique. Cette analyse, cependant, est volontiers appliquée aux aspects internes de la relation entre fiscalité et économie. L'impact de systèmes fiscaux sur les échanges économiques extérieurs est peu étudié, et l'utilisation de la législation fiscale à des fins de politique économique extérieure n'est guère l'objet de débats ou de commentaires.

¹Grosclaude (J.), Marchessou, (P.), « Droit fiscal général », 11^{ème} édition, Paris : Dalloz, 2017, p 2, « ... Sous la Révolution le terme employé était **contribution**, qui suggère davantage à une participation du citoyen au fardeau commun de la dépense fiscale. Aujourd'hui, l'impôt peut être défini comme un prélèvement à caractère obligatoire et sans contrepartie directe, qui est perçue au profit d'une collectivité publique. Au-delà de ce noyau dur, la définition s'enrichit de plusieurs composantes qui donnent à l'impôt son image contemporaine : dans un Etat respectueux d'une certaine justice sociale il sera perçu en fonction des facultés contributives des citoyens ; il sera souvent distingué de la **taxe**, qui s'analyse comme un prélèvement tout aussi obligatoire mais perçu à l'occasion de la prestation d'un service par la collectivité publique... ».

² SCHIMDT (J.), L'impôt, Dalloz, Paris, 2^{ème} édition, 1995, p.3

Comme le soulignent, M.M B.CASTAGNEDE et S. TOLEDANO³, cette confidentialité des politiques fiscales internationales, particulièrement vérifiée dans le cas de la France, n'est pourtant pas à la mesure du rôle joué par l'instrument fiscal dans la poursuite d'objectifs tel que l'équilibre de la balance commerciale, le redéploiement international des entreprises, ou l'attraction des capitaux étrangers.

En fait, les règles de droit fiscal international adoptées par les gouvernements sont rarement indifférentes à leur stratégie économique. Les Etats ne sont pas également libres de définir des politiques fiscales internationales subordonnées à la défense de leurs intérêts économiques. Beaucoup sont tenus par des accords internationaux (OMC, Traité de Rome, etc.), au respect d'une certaine neutralité concurrentielle, notamment dans la détermination des règles fiscales applicables aux échanges internationaux.

Les politiques fiscales internationales, dans ces conditions, empruntent, dans des proportions variées, aux orientations contradictoires de l'interventionnisme et de la neutralité. Les pays en voie de développement pratiquent des politiques fiscales d'inspiration nettement interventionniste. Par l'octroi d'avantages fiscaux, ils s'efforcent d'attirer le capital ou la technique extérieure, et de compenser, de manière générale, les handicaps naturels affectant leurs économies.

Dans la mise en œuvre de leur politique fiscale internationale, les Etats recourent à la fois aux mesures unilatérales et aux dispositifs conventionnels.

Les mesures unilatérales d'interventionnisme fiscal⁴ s'analysent le plus souvent en des dépenses fiscales⁵, c'est-à-dire en dispositions dérogoratoires à la structure de normes logiquement inhérente à chaque impôt, et qui représentent un coût pour les finances

3 Castagnede (B.), Toledano (S.), Fiscalité internationale de l'entreprise, édition, P.U.F, 1987, p.2

⁴ De manière plus contemporaine et plus volontaire, les gouvernements ont imaginé de confier à l'impôt l'une ou l'autre mission supplémentaire qui traduisent une volonté d'interventionnisme fiscal : la redistribution sociale, la régulation conjoncturelle et la neutralité de l'impôt. Néanmoins, l'ambition contemporaine est marquée par une incertitude liée à la globalisation. OPCIT, p6

⁵ Pour ce qui concerne l'Algérie, on peut trouver la liste des dépenses fiscales au niveau de la Direction Centrale des Opérations fiscales et du recouvrement, une structure centrale auprès de la Direction Générale des Impôts. Cette dernière est chargée du suivi et de coordonner avec les services de base de l'administration fiscale pour la mise en œuvre des avantages fiscaux prévus par les textes. Par ailleurs, au niveau de l'Agence Nationale de Développement de l'Investissement (ANDI), un service décentralisé chargé des suivis des investissements relevant du Ministère de l'Industrie et des Mines on recense le nombre de projets accrédités. On est en face de deux dilemme, le premier est la difficulté d'accéder à la base de données et le second, l'absence totale d'études « d'évaluation ». Face à cette situation, le chercheur doit trouver d'autres moyens pour rechercher les données qui nécessitent parfois des interventions à un plus haut niveau pour recueillir les données.

publiques. C'est en fait, à travers l'octroi d'un avantage fiscal qu'est recherché un comportement des agents économiques conforme aux objectifs poursuivis. Plus exceptionnellement, la disposition dérogatoire, visant alors à décourager le recours à certaines options ou pratiques, détermine une pénalisation fiscale, comme il s'en rencontre, dans la législation de nombreux pays, en matière de lutte contre la fraude ou de l'évasion fiscale internationale. La nature des dépenses fiscales à finalités de politiques économiques extérieures est fonction des caractéristiques de chaque système fiscal ou de chaque impôt, particulièrement de la conception de la juridiction fiscale, qui s'y trouve mise en œuvre. La pratique de l'agrément préalable est systématique dans la plupart des pays en développement qui disposent de codes des investissements. Ces documents, véritables outils spécifiques de politique fiscale, recensent, outre les priorités économiques retenues par les pouvoirs publics, les divers avantages et garanties, notamment en matière fiscale et douanière, offerts aux opérateurs susceptibles d'apporter leurs concours à l'effort national de développement. L'accès au bénéfice des dispositions des codes est très généralement subordonné à l'examen préalable du projet économique de l'investisseur par l'autorité locale compétente, dont l'accord est exprimé par la décision d'agrément⁶. Les conventions fiscales participent également de la mise en œuvre des politiques fiscales internationales.

A priori, elles favorisent la neutralité des échanges internationaux, qu'elles assurent de l'élimination du risque de la surcharge fiscale. Mais certaines de leurs dispositions reflètent les intentions plus volontaristes des négociateurs. Les mécanismes de crédit d'impôt fictif fréquemment introduits dans les conventions fiscales conclues entre pays en développement et pays industrialisés servent à la fois les objectifs d'attraction des capitaux et de la technique poursuivis par ces derniers, et l'expansion internationale des entreprises des premiers.

La politique fiscale agit sur deux fronts, interne et externe, ce dernier nous intéresse dans le contexte actuel : c'est le volet international de cette politique : autrement dit, on ne peut

⁶ Pour le code des investissements algérien la convention ANDI est examinée par le Conseil National d'Investissement (CNI), la décision ANDI a fait l'objet de changements à travers la loi de Finances pour 2009, elle a suscité un énorme débat quant aux organes habilités à donner la décision d'investissement, étant qu'antérieurement à 2009, la décision d'investissement était délivrée par le responsable de l'ANDI au niveau des services décentralisés, cette décision a été remise en cause par la loi de finances pour 2009 au titre des projets d'investissement réalisés par les étrangers en soumettant leur examen au Conseil des Ministres, une modification qui a entraîné une vraie lourdeur administrative dans la gestion des projets initiés par des investisseurs étrangers.

pas parler de fiscalité internationale sauf lorsqu'on est en présence d'une opération ou d'un bien donné qui sont susceptibles d'être soumis à deux souverainetés fiscales⁷.

Les règles du droit fiscal international visent à déterminer les conditions d'imposition des opérations faites par un résident d'un Etat sur le territoire d'un autre Etat ou avec un résident d'un autre Etat. Elles visent également à fixer les règles relatives à l'imposition des biens ou du capital détenu par un résident d'un Etat sur le territoire d'un autre Etat. Avec la mondialisation qui encourage la croissance de la production faite par les grandes entreprises multinationales, qui cherchent à optimiser les avantages comparatifs ou à conquérir des marchés des Etats franchis.

Cette mondialisation entraîne donc d'importantes conséquences dans le domaine de la fiscalité qui a été pendant longtemps une discipline relevant exclusivement du droit interne. Du fait que la fiscalité⁸ imprime sa marque sur l'évolution voire la création des marchés, sur les processus de régulation, sur les modes d'accumulation, sur la nature même du système économique⁹. Elle est définie en conséquence comme une particularité pour un Etat qui se manifeste par sa souveraineté fiscale avec une territorialité¹⁰ bien cernée et des régimes d'impositions définis pour cet effet.

La fiscalité peut être dès lors orientée vers des objectifs bien déterminés vu qu'elle peut exercer une influence qui peut être non négligeable sur l'attractivité des investissements.

L'étude de la fiscalité demeure traditionnellement une étude sur les assiettes, les taux, les prélèvements, les avantages et les optimisations fiscales pour payer moins d'impôt. Les travaux de recherches consacrés généralement à la fiscalité se concentrent sur une époque

7 La souveraineté fiscale se définit comme étant « le pouvoir d'édicter un système d'impôts, soit législatif, soit réglementaire possédant une autonomie technique par rapport aux systèmes susceptibles d'être en concurrence avec lui », in Cartou (L.); « Droit fiscal international et européen »; Paris, Dalloz; coll. « précis Dalloz », 2^{ème} édition, 1981 ; p : 14

⁸La fiscalité a accompagné le lent mouvement de construction des Etats dont la souveraineté fiscale est devenue l'un des attributs majeurs, indispensable. En même temps, qu'elle se développait, la fiscalité se soumettait à des règles, à un droit protecteur des contribuables et qui traçait les obligations et les contours du pouvoir, Delsol, (J-P.), « l'injustice fiscale ou l'abus de bien commun », Edition Desclée de Brouwer, Paris, 2016, p13.

⁹Gastellu (J-M.), Moisson (J-Y.), et Pourc (G.), Fiscalité, Développement et Mondialisation, Maisonneuve & Larose, 1999, p. 8

¹⁰ Texier et Kerogue, Droit fiscal international ; pratique française ; Paris ; 1974 ; p. 11, définissent la notion de souveraineté comme étant « une entité territoriale déterminée, bénéficiant ou non de la souveraineté politique, est réputée jouir de la souveraineté fiscale dès lors qu'elle dispose d'un système fiscal présentant deux caractéristiques essentielles ; d'une part une autonomie technique, d'autre part l'exclusivité d'application dans le territoire en question »

précise et relèvent d'une grande technicité. Pourtant, depuis une trentaine d'années, l'étude d'impact sur l'évolution de la société, les conséquences de sa mutation, son lien avec le pouvoir et les enjeux autour de sa variation, s'affirment.

En effet, la fiscalité se présente de plus en plus comme un ensemble d'interactions, c'est à dire comme « un fait politique et social » ; d'où la nécessité de produire des analyses à la fois plus globales et plus précises sur les mécanismes fiscaux. L'analyse ne s'arrête pas à la fiscalité, elle va jusqu'à l'observation du fonctionnement politique d'un territoire.

Elle réunit donc l'appréhension de la justification fiscale et de la mutation politique et historique de la société. Ainsi, il est entendu par la raison fiscale, l'étude de la fiscalité conçue comme le processus de la logique politique et historique d'un pays¹¹.

De ce point de vue, l'examen de la raison fiscale dans le contexte algérien tirerait avant tout sa légitimité de considérations qui s'enracinent dans des origines anciennes notamment la période de la présence française en Algérie pendant plus de 130 ans¹².

I- L'impôt en Algérie: la légitimité fiscale dans le cadre de la nouvelle conception du consentement à l'impôt.

1 - l'impôt et la gouvernance fiscale: les orientations économiques face aux transformations nées du processus de gouvernance après l'indépendance:

La fiscalité doit être comprise d'abord comme un fait politique et social, en somme et selon G. Vedel, comme « une chose de l'homme ». L'impôt est en effet si intimement lié à l'évolution des sociétés et à celles de leurs institutions politiques, juridiques, économiques comme l'a écrit très justement E.Seligmann, « le citoyen de l'Etat moderne a considéré que l'impôt est une institution naturelle, si désagréable qu'il soit »¹³.

Il est évident de faire référence à la notion de consentement¹⁴ à l'impôt d'abord sous l'empire de la domination française.

11 Perez (X.), Thèse de doctorat en Histoire, « La raison fiscale, de l'ancienne France à la naissance de l'Etat décentralisé contemporain », BORDEAUX IV, 2011.p.11

12 Nous avons choisi ce repère historique compte tenu que la pensée de la politique fiscale de la période post indépendante a été fortement marquée par l'influence du système fiscal français.

13 Bouvier (M.), « Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt », 12 ème édition, Paris, LGDJ, 2014, p.19

14 Le « consentement à l'impôt » est un consentement donné par les contribuables eux-mêmes à l'impôt voté par leurs représentants. C'est une sorte « d'adhésion psychologique » qui complète « L'adhésion politique » que l'on désigne par l'expression de « consentement à l'impôt ». Beltrame (P.), le consentement de l'impôt : devenir d'un grand principe, RFFP 51/1995, p. 82.

Au terme de cette étude, de par les relations historiques entre les deux Etats, on ne peut s'empêcher d'établir un parallèle¹⁵ entre le sort de l'évolution de la notion de consentement à l'impôt qui diffère foncièrement de la réalité algérienne post indépendante.

Le consentement à l'impôt a suivi le cheminement historique des tentatives de réflexion sur les réformes fiscales préalables durant les règnes de Louis XV et Louis XVI, néanmoins la paternité revient à la Révolution.

Ainsi, le nouvel ordre fiscal issu de la Révolution française a été bâti sur la base des souffrances des citoyens de l'ancien système. Durant l'Ancien Régime, des révoltes contre les impôts se développent pour demander moins de pression fiscale. En effet, ces révoltes expriment « *plutôt que l'appauvrissement, une dépression générale de la paysannerie, (...) [elles expriment] le désarroi de certains cantons plus opprimés par l'impôt et les garnisons, l'impatience devant trop d'exigences ou trop de dégâts* ». ¹⁶ L'origine des révoltes a plus été le rejet de la pression fiscale que le désir d'accéder à la propriété, même si le désir de posséder semble réel. Ainsi, le droit à la propriété va être inscrit parmi les droits naturels et imprescriptibles des droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, à côté de la liberté, la sûreté et la résistance à l'oppression. de ce fait, la mutation fiscale se situe au cœur de la révolution avec la fin des privilèges.

Le nouvel ordre fiscal exprime la nouvelle dimension du consentement à l'impôt par des mesures radicales, symboliquement significatives auprès du peuple : la première se concrétise dans le vote de la nuit du 4 août 1789 commençant la fin des privilèges, la seconde se réalise par l'application de l'égalité fiscale d'une façon stricte dans la fin des impôts indirects, source d'inégalité puisque les pauvres paient le même taux d'impôt que les riches. Ainsi, la politique fiscale devient un élément indispensable du développement des droits imprescriptibles et naturels au cours de l'arrivée de la Révolution française.

Cette période, siècle des révolutions, se caractérisait par une inertie fiscale ou le débat était centré surtout sur des affrontements en matière de conception des impôts plus que la réalisation d'une véritable réforme, puisqu'il faut attendre 1914 et l'impôt sur revenu pour avoir un premier changement d'envergure. Le débat oscille entre la répartition et la quotité,

¹⁵ Ce parallèle s'est vu par exemple dans les différentes réformes fiscales entreprises en Algérie post indépendante, l'introduction de l'impôt sur le revenu globale (IRG). La mise en œuvre de la TVA, des réformes profondément inspirées du système fiscal français.

¹⁶ Perez (X.) Op.cit- p.8,

la proportionnalité et la progressivité, l'impôt sur le revenu ou sur des critères fixes, à la source ou à partir d'une déclaration.

On note également, un fait marquant qui coïncidait avec les mutations politiques et économiques de la Ve République, ou l'impôt occupait une place importante dans le débat¹⁷. En effet, le ministre des Finances avait entrepris des réformes fiscales pour unifier l'impôt sur le revenu en 1958¹⁸, les impôts indirects étaient supprimés et remplacés par des impôts directs parce que l'on jugeait qu'ils avaient pris une trop grande place dans l'administration des finances.

A cet égard, la notion de consentement à l'impôt diffère foncièrement de la réalité socio politique dans la France métropolitaine¹⁹, qui relève d'une logique révolutionnaire

17 Voir dans la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 adossé à la Constitution de la Ve République française de 1958 : « Article XIII : Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés » ; « Article XIV : Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs Représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

18 La réforme de 1948 posa le principe de l'unification de l'impôt sur le revenu, principe qui ne devient réalité qu'avec la Loi du 29 décembre 1959 et la suppression en 1970 de la taxe complémentaire. Désormais, l'imposition du revenu est unitaire, tous les revenus, quelles que soient l'origine, sont taxés suivant le même barème : à revenu égal, impôt égal ». BELTRAME (P.), « la fiscalité en France », édition Hachette, Paris, 20^e édition.2014. p.163.

19 Lambert (T.), Albert (J-L), Auberger (P.), D'aubert (F.) Barilari (A.), Bouvier (M.), Bricq (N.), Bridiey (G.), Castagnède (B.), Charzat (M.), Cope (J-F), Emmanuelli (H.), Lecomte (D.), Le duigou (J-C.), Lopez (C.), Molinier (P.A.), Monnier (J-M.), Neuer (J-J.), OrsinI (G.), PEILLON (V.), PIKETTY (T.), « Les chantiers fiscaux à engager », Edition l' Harmattan, 2002, p.195

A ce titre Michel BOUVIER dans son article "Quelle légitimité de l'impôt pour demain?" considère que la légitimité politique du pouvoir fiscal s'enracine dans une tradition parlementaire et démocratique que les évolutions contemporaines de la prise de décision pourraient complètement bouleverser. Une observation attentive des origines de la fiscalité fait apparaître les liens intimes qui se sont tissés entre celle-ci et l'organisation politique des sociétés. En effet le pouvoir fiscal, celui de décider de l'impôt, a toujours étroitement associé au pouvoir politique. C'est sur cette base du pouvoir d'imposer que s'est bâti l'Etat et s'est encore sur son socle que s'est progressivement construit le parlementarisme, par la création d'assemblées accordant leur consentement à lever l'impôt. La démocratie a, on le sait, pris forme dans le prolongement de cette évolution lorsque les représentants des citoyens sont venus remplacer les vassaux ou les ordres au sein des assemblées. La légitimité du pouvoir fiscal a été définie politiquement et juridiquement par le principe selon lequel les représentants des citoyens devaient régulièrement **consentir à l'impôt.**

Par ailleurs, il est à relever que la France tient sa modernité politique qui a été marqué par le transfert du pouvoir fiscal aux représentants du peuple. C'est l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 qui a donné forme juridique à ce transfert et l'a institué comme un principe fondamental, **le principe du consentement de l'impôt.** Ce principe a d'ailleurs eu une portée décisive quant à l'évolution des institutions politiques puisqu'il est à l'origine de l'Etat parlementaire démocratique. C'est donc dès lors au Parlement, lieu suprême de la souveraineté, et nulle part ailleurs que doit et peut se faire la loi fiscale, expression primordiale de la souveraineté. Or, une observation attentive permet de constater la naissance d'un Etat indépendant voulant assumer la nouvelle complexité ce qui l'amène à conserver les principes fondamentaux issues d'un système politique porté par la philosophie des Lumières. En conséquence, les évolutions que connaissait la France sont très marquées d'une part par le développement d'un phénomène colonial qui était amené à conduire des textes de loi et dont l'influence s'exprime à travers sa doctrine, à tel point que l'on peut s'interroger sur la portée normative de celle-ci.

française pour asseoir un système fiscal juste, à celle du département d'Algérie. Une colonie dont la structure sociale au plan démographique, géographique et économique est différente. En conséquence l'impact de l'évolution de la notion juridique du consentement n'est pas la même. Dans ce sens, la fiscalité a toujours eu à travers l'histoire du mal à être réformée. Elle profite souvent d'un évènement important (souvent une guerre ou une révolution) pour se transformer. Elle demeure avant tout l'expression d'un pouvoir, et elle avantage d'abord les tenants de celui-ci.

Cette option fondamentale du système juridique algérien, masque une réalité foncière celle de l'évolution du concept « de consentement à l'impôt ».

Après avoir identifié l'essence politique du processus de territorialité qui est à l'origine de la formation du territoire fiscal (1) il faudra vérifier en quoi ce processus fut une condition *sine qua non* lors de son accomplissement.

Tout ordre juridique entretient des relations nécessaires avec la "pratique". D'une part, la fonction primordiale du droit est d'agir sur les comportements sociaux en les influençant, en les orientant et en les canalisant: le droit est donc tout naturellement destiné à être reçu et pris en compte par la pratique des sujets. D'autre part, le droit est l'émanation d'un corps social, ce qui entraîne que la pratique de ses sujets (quels qu'en soient les degrés et les méthodes de formalisation) influence sa formation, son interprétation et son application.

Si le système fiscal dépend, dans une large mesure, des structures économiques²⁰ globales, il ne faut pas en conclure qu'on se trouve en présence d'un déterminisme rigoureux sur lequel l'action du législateur n'aurait pas de prise, non seulement l'impôt peut jouer un rôle dans la transformation des structures économiques, mais en outre, l'amélioration du système fiscal au regard du rendement et de la justice par des mesures, qui, en première

²⁰Dans l'ouvrage de MehL (L.), BELTRAME (P.), « *Science et technique fiscales* », Les structures économiques dépendent des ressources naturelles en matières premières et en énergie, le développement des techniques et la productivité peuvent être plus élevés dans un pays que dans un autre. Cette dénivellation entrainera des différences non seulement dans le rendement mais aussi dans la structure de leur système fiscal. Themis, P.U.F, 1^{ère} édition:1984, avril, p. 446

analyse, peuvent paraître peu compatibles avec les constatations qui précèdent. Ces mesures ne seront pas nécessairement inefficaces ou inopportunes. Mais elles devront être élaborées avec prudence et mises progressivement en application.

Une réforme fiscale est une œuvre de longue haleine qui requiert de patients efforts sur le plan technique et psychologique et le secours du temps. L'instrument fiscal, plus encore que les autres moyens dont dispose le pouvoir pour agir sur les situations et les événements, est d'un maniement difficile et ne peut être employé judicieusement que dans les limites étroites assignées par le déterminisme relatif, certes, mais non moins certain, des faits sociaux. Il est vain d'imaginer qu'une réforme fiscale, même excellente dans son principe, puisse transformer du jour au lendemain, par une sorte de miracle législatif, un système fiscal donné. La réforme fiscale, ainsi, conçue, est une représentation collective de caractère mythique²¹.

Si large soit-elle la compétence fiscale née de l'application par un Etat de ses propres principes de territorialité n'est pas illimitée: Un Etat n'a aucune possibilité, par le seul effet de la loi fiscale interne, d'obliger une personne qui n'a ni bien, ni activité, ni résidence dans son territoire. S'il s'agit de l'assiette d'un impôt, cette prétention serait illégitime car, de toute évidence, un Etat n'a, en principe, aucun pouvoir au-delà de ses frontières. S'il s'agit de recouvrement d'un impôt dû en raison d'une situation antérieure au sujet de laquelle la souveraineté fiscale de l'Etat s'était légitimement exercée, la prétention de cet Etat ne peut se réaliser sans le consentement de l'Etat où se situe la résidence du contribuable ou le bien considéré.

2-Les fondements de l'orientation économique à travers les différents codes d'investissement: une économie dirigiste

Au lendemain de l'indépendance, la démarche du législateur algérien a été marquée par un interventionnisme évoluant au gré de l'évolution de la situation politique et économique du pays.

L'Algérie avait opté pour une économie centralisée ou le rôle du secteur privé était marginal. En effet, Les incitations fiscales contenues dans les codes des investissements n'ont pas été déterminants pour les réformes structurelles.

²¹ Ibid., p.453.

Les dispositions fiscales manquaient de souplesse nécessaire à une conjoncture économique algérienne désarticulée, déséquilibrée et dépendante de la France.

La portée des textes illustre leur caractère rétrograde vis -vis des partenaires étrangers pendant une période de trois décennies. Il fallut attendre le début des années 1990 pour voir naître le premier texte à connotation libérale conforme à la pratique internationale.

Les auteurs sont unanimes sur ce point²². En définitive les codes des investissements des pays en voie de développement dans leur rédaction nouvelle ont pris en compte certaines critiques, il reste que des efforts supplémentaires sont nécessaires pour promouvoir le développement de ces pays. Il faut que ces pays maintiennent une stabilité politique pour installer un climat de confiance au niveau de leurs partenaires étrangers.

Comprendre cette évolution, c'est tout d'abord rappeler les règles relatives au développement de notre économie ainsi que les différentes orientations des pouvoirs publics qui sont le fondement de notre système juridique régissant le climat des investissements.

2-1 Le code de 1963:

Le premier code des investissements algérien a vu le jour en date du 26 juillet 1963, dans un contexte très difficile de reconstruction de l'appareil productif de la machine économique dans une perspective de coopération économique en vue d'attirer les investissements clés de la croissance économique.

Dans sa rédaction, l'article 3 du code de 1963, prévoit que « la liberté d'investissement est reconnue aux personnes physiques et morales étrangères, sous réserve des dispositions d'ordre public et des règles d'établissement lorsque celles –ci sont postérieures au 1^{er} juillet 1962 ». Il faut peut-être rechercher l'explication de cette mauvaise performance dans le contexte économique et politique hostile à l'investissement étranger. Nous évoquerons, plus précisément, le risque élevé de « nationalisation », cette épée de Damoclès pesant sur tous les investisseurs étrangers. Les dispositions de l'article 6 dudit code, même si elle prévoyait une juste indemnisation en cas d'expropriation et la nécessaire conformité au droit interne, n'ont pas semblé emporter la conviction des investisseurs étrangers.

²² Martinez (J-C), *Dieu et l'impôt*, Yoyo (L.), « Et l'impôt développa l'Afrique: illusion des aides fiscales à l'investissement en Afrique », ouvrage collectif Godefroy de Bouillon, 2001, p.255

En effet, derrière cette égalité de traitement, se pose la contrainte de l'application du droit interne, particulièrement rigoureux et défavorable à l'investissement étranger dans ses dispositions relatives au droit étatique absolu en matière de nationalisation des activités privées. Par ailleurs, en s'adressant prioritairement aux entreprises étrangères, le capital privé national a été potentiellement marginalisé dans le sens où il n'a pas été sollicité d'une manière expresse d'une part, et mis hors champ du bénéfice des avantages fiscaux et financiers d'autre part.

2-2 Le code de 1966:

Trois années seulement après la promulgation du premier code, un nouveau texte a été élaboré en 1966²³. Cette orientation fondamentale va se traduire par l'élargissement du bénéfice des avantages fiscaux et garanties au profit de l'investissement privé national, en sus de l'investissement étranger. Il n'en demeure pas moins, que cette ouverture au capital privé national ou étranger n'était pas absolue. Elle était limitée aux secteurs considérés non vitaux²⁴, avec toutefois la possibilité pour l'Etat, en cas de besoin, de faire appel au secteur privé dans certains secteurs sous la forme d'un partenariat public-privé (art.2-alinéa 2).

La lecture de ce texte nous apporte des éléments d'information très révélateurs de la politique économique prônée par les autorités de l'époque, sous l'autorité de feu le président Houari BOUMEDIENE (1965-1978)²⁵.

Suivant cette philosophie²⁶, l'Etat devait être le « noyau dur » de l'économie, son intervention élargie à tous les secteurs - en plus de son monopole sur les secteurs

²³Ordonnance n° 66-284 du 15 septembre 1966 portant code des investissements, JORA n°80.

²⁴Le code des investissements de 1966 prévoyait de définir par voie de décret une liste des secteurs considérés comme vitaux. Concrètement, ce texte n'a pas été pris démontrant ainsi la gêne qu'une définition d'une telle liste aurait causée pour l'Etat, si l'on comprend le caractère versatile du concept de vitalité. Une définition d'une telle ligne de démarcation, s'exerçait au cas de l'espèce, à travers le pouvoir d'appréciation de la commission nationale des investissements (C.N.I), organe chargé de l'agrément des investissements.

²⁵BOUMEDIENE a accédé au pouvoir, par « un redressement révolutionnaire » le 19 juin 1965 qui a permis de destituer BEN BELLA., le terme « redressement révolutionnaire » a été consacré par les autorités officielles pour maquiller un coup d'Etat.

²⁶La stratégie algérienne était de favoriser la construction d'un pôle industriel à forte complexité technologique grâce à l'apport du partenaire étranger qui devait assurer en outre, le transfert du know how. De ce fait, seules les grandes entreprises pouvaient satisfaire à ses obligations ;

stratégiques-, et à tous les niveaux pour permettre la réalisation des objectifs de la planification centralisée déclinés dans les différents plans de développement.

En effet, la pratique a démontré que seul le secteur des hydrocarbures a pu un tant soit peu, attirer les partenaires étrangers, tandis que les autres associations ont concerné des branches d'activités essentiellement limitées au domaine de l'engineering, le génie civil, les études techniques et économiques et les réalisations d'unités industrielles²⁷.

Il faudrait relever que l'Algérie a vite opté pour les contrats de type « clés en mains », puis progressivement « produits en mains », avec l'obligation pour le partenaire étranger d'assurer la formation du personnel national et son implication durant toutes les phases décisionnelles²⁸

2-3 Loi 82-12 du 28 août 1982 relative à la constitution et au fonctionnement des sociétés d'économie mixte (SEM)

Suite à l'accession au pouvoir du président Chadli Bendjedid en 1979, une nouvelle orientation économique a été entamée dès le début des années quatre-vingt. La faiblesse des capacités nationales en matière de savoir-faire et de financement semblent avoir guidé les décideurs à poser un nouveau cadre juridique pour le partenariat avec les entreprises étrangères.

Ce texte de loi est un ensemble de règles régissant la création et le fonctionnement des sociétés mixtes²⁹. La loi de 1982³⁰ réserve au lecteur une surprise en la forme de l'exclusion du secteur des hydrocarbures de son champ d'application. Ainsi, aux termes des dispositions de l'article 2 alinéa 1 : « ...la présente loi ne s'applique pas aux associations en participation créés dans le cadre de l'ordonnance n°71-22 relative aux

27 Cette remarque est valable également pour les autres pays maghrébins (Maroc, Tunisie) qui établissent une sélection entre les investisseurs étrangers en fonction de leur compatibilité avec les plans de développement

28 Cette prédilection pour ce type de contrats, motivé par le souci d'acquérir au plus vite le transfert technologique et la formation de la main d'œuvre locale,

29 "La société mixte ou d'économie mixte peut se définir comme « une personne morale permettant à une ou plusieurs entreprises publiques de coopérer avec une ou plusieurs firmes étrangères en vue de la réalisation d'un objet déterminé entrant dans le cadre du plan général de développement" TERKI (N.E), "aperçu sur le statut d'économie mixte", revue de droit international et de droit comparé, 1984, p.6

30 Publiée au journal officiel de la République Algérienne et Populaire (J.O.R.A, D.P) du 31 août 1982, p.1189

sociétés étrangères exerçant leurs activités dans le domaine de la recherche et de l'exploitation des hydrocarbures ». Bien entendu, la SEM faisait l'objet des attentions fiscales les plus significatives se traduisant par une série d'exonérations et de réduction des taux d'imposition, dans la perspective de favoriser leur constitution, en un premier temps, et d'encourager le développement de leurs activités par la suite.

3. Les réformes engagées à partir de 1990 :

L'option socialiste imprimée, à l'indépendance au processus de développement économique n'avait rien arrangé au plan fiscal. Si elle a modifié le paysage socio-économique par la mise en place d'un important secteur public, centralement dirigé, l'option socialiste n'a pas modifié pour autant le système fiscal hérité de l'administration coloniale.

Elle n'a par ailleurs, jamais empêché l'existence du secteur privé dont le développement en marge du secteur public conférait à l'appareil économique national, cette dichotomie d'un secteur public moteur du développement et d'un secteur privé "complémentaire" de l'action de l'Etat.

3-1- Loi sur la monnaie et le crédit : Une ouverture vers le capital étranger

Contrairement aux textes précédemment examinés, la loi de 1990³¹ relative à la monnaie et au crédit, n'avait pas pour seule vocation de réglementer les activités des entreprises étrangères.

Il s'agissait plutôt d'un texte de portée plus générale dont l'objet principal était d'instituer un nouveau cadre juridique du système bancaire national. Les justifications fournies étaient que les réformes économiques engagées en direction de l'entreprise économique³²devaient être soutenues par une refonte en profondeur des mécanismes de financement de l'économie nationale et la diversification de ses sources de financement, d'où l'appel explicite au capital

31 Loi n°90-10 du 14 avril 1990 relative à la monnaie et au crédit, J.O.R.A.D.P n°16 du 18 avril 1990 laquelle a abrogé les dispositions de la loi n°86-15 du 19 août 1986, modifiée et complétée, relative au régime des banques et du crédit.

32 Voir à cet effet, les lois 88-01 du 12 janvier 1998 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques et 88-02 de la même date, modifiée et complétée, relative à la planification.

étranger. Ainsi, les banques étrangères et leurs succursales se voyaient « offrir » le marché algérien, longtemps accaparé avec peu d'efficacité par un secteur public moribond et déconnecté de la pratique bancaire et financière internationale. A ce titre, la loi de 1990 a le mérite d'avoir tenté une audacieuse redéfinition du paysage bancaire algérien, en acceptant le principe de la concurrence étrangère. On a bien vu que les textes antérieurs à la loi de 1990 n'envisageaient la relation avec les entreprises étrangères que dans le cadre d'un partenariat limité organisé autour de la SEM et encore avec la rigidité de la règle de la participation majoritaire (règle des 51/49).

Les conditions économiques et politiques du début des années 1990 ont conduit à la reconnaissance en droit algérien d'autres formes, plus libérales de l'investissement international (IDE ou investissement de portefeuille).

L'article 183 de la loi précise en effet que « les non-résidents sont autorisés à transférer des capitaux pour toutes activités économiques non expressément réservés à l'Etat ou à ses démembrements ou à toute personne morale expressément désignée par un texte de loi ». On s'aperçoit que la notion de l'investissement international repose sur « le transfert de capitaux », ce qui appelle les commentaires suivants :

Le champ d'application de la loi ne se limite pas uniquement à l'investissement industriel productif, il s'étend également à l'investissement commercial, dès lors qu'il se matérialise par un transfert de capitaux, même en l'absence de toute installation de production.

Au plan fiscal, la reconduction du système antérieur à l'indépendance a donné lieu à des ambiguïtés dont la plus " visible" a été d'appliquer un traitement fiscal identique à des secteurs dont la logique de fonctionnement liée à leur nature juridique était fondamentalement différente.

La réforme fiscale qui arrive enfin à l'orée des années 1990, s'intégrant dans les démarches plus générales des réformes économiques, poursuit en principe l'objectif qui est de corriger les ambiguïtés d'une méthodologie de la fiscalité qui n'a jamais eu jusque-là de support rationnel. La fiscalité a été le résultat d'une problématique de développement éloignée de toute logique économique, car pensée et gérée au travers d'injonctions administratives. La timide remise en ordre, dans le fonctionnement des entreprises visant la disparition de cette dichotomie sur la logique administrative se devait être complétées par la réforme fiscale.

Cette réforme était plus que nécessaire car elle a été motivée par des facteurs essentiellement économiques.

Directement concerné par cette transformation, l'ancien système fiscal ne répondait plus aux exigences de la nouvelle conjoncture économique dans laquelle évolue le pays.

Il fallait attendre la réforme au début des années quatre-vingt-dix que le législateur algérien entreprenne une réelle réforme fiscale pour construire un nouveau socle d'un système fiscal moderne qui a comme objectifs, la simplification du système fiscal en vigueur, l'amélioration du rendement pour assurer la couverture des dépenses publiques, et une meilleure répartition de la charge fiscale de façon à ne pas aggraver la pression fiscale.

Dans la même optique, la réforme de l'imposition des revenus des personnes physiques s'est caractérisée essentiellement par le passage d'un impôt cédulaire et de superposition³³ à un impôt unique et global dénommé, l'impôt sur le revenu global « IRG ». l'assiette fiscale est appréhendée sur la base d'un système d'imposition à double élément ou à double étage qui consistait en une première imposition au niveau d'une cédule ou catégorie de revenu puis une seconde imposition à l'impôt complémentaire sur le revenu (ICR)³⁴, ce système présenter une double imposition qui alourdi la charge fiscale sur les personnes physiques.

La réforme de l'impôt sur le revenu s'est présentée sous la forme d'une profonde réorganisation structurelle de cet impôt, dès lors qu'on passe de l'impôt cédulaire et de superposition à l'impôt unique.

La législation a introduit l'impôt sur le revenu global à travers l'article premier du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA) en vue de faciliter la tâche des services fiscaux et de simplifier les obligations des redevables. Cet impôt frappe toutes les catégories de revenus rassemblées dans une seule assiette, il a mis fin à l'impôt complémentaire sur le revenu, et préserve la progressivité en vue d'arriver à une meilleure équité fiscale, par l'application des taux différents suivant un barème divisé en tranches avec des abattements.

33 En 1907, J. CAILLAUX avait présenté le projet qui est la synthèse entre l'Income Tax britannique et le modèle de l'Einkommensteuer prussien qui existe depuis 1891, crée provisoirement en 1779 puis définitivement en 1842 sous la forme d'un impôt cédulaire. Ce projet est voté le 09 mars 1909. Si on prend le temps comme mesure, on s'aperçoit qu'il a fallu plus de quatre-vingt ans pour arriver à cette réflexion qui s'invite dans le débat de la réforme fiscale algérienne et se pose dans des conditions toutes différentes mais avec une influence certaine du cas français. Les impôts cédulaires ont pour fonction essentielle le rendement. Ils obéissent à deux principes : ils sont indépendants et proportionnels. Est imposable à l'impôt cédulaire la personne qui réalise effectivement le revenu quelque soient sa situation matrimoniale, ses charges de famille, ou quelles que soient la nature ou l'importance des autres revenus perçus par ailleurs et les déficits subis au titre d'une autre cédule. TOURNIE (G.), la politique fiscale sous la cinquième république, introduction à l'étude du système fiscal français, édition Privat, 1985, Toulouse, p.176.

34 Sadoudi, (A.) « La réforme fiscale et son impact », La revue de l'Institut d'Economie Douanière et Fiscale (IEDF), Kolea-Alger 2011

Depuis la réforme de 1992 ne s'est pas arrêtée puisque cet impôt a souvent connu des modifications en matière de taux et le barème³⁵.

Déclaratif, l'impôt sur le revenu global oblige le contribuable à rédiger chaque année sa déclaration déterminant la base de sa cotisation individuelle. La réaction du contribuable envers cet impôt basé sur la déclaration spontanée reste peu positive car elle suppose un civisme fiscal du contribuable ce qui n'est pas souvent le cas.

S'agissant des personnes morales, il a été créé un impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) pour remplacer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC). Il a fait l'objet d'une révision à la baisse du taux d'imposition qui passait de 50% à 42% et l'élargissement du champ d'application à des formes de sociétés qui n'existaient pas encore dans le code de commerce.

Aussi, un des faits marquant la réforme structurelle du système fiscal algérien, est la refonte des impôts sur la dépense.

En effet, avant la réforme il existait deux taxes à savoir, la taxe unique globale à la production (TUGP) et la taxe unique globale sur les prestations de services (TUGPS). La taxe unique globale sur la production était appliquée sur toutes les affaires portant sur les personnes, qui habituellement achètent pour revendre ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties aux bénéfices industriels et commerciaux (BIC). Cette taxe se caractérise par une multitude des taux (plus de sept) ce qui rend sa gestion très complexe, et l'existence de beaucoup d'exonérations. Alors que la taxe unique globale sur les prestations de services est prélevée au profit des communes, elle est cumulative et due sur les prestations en général, ainsi que sur les ventes à consommer sur place et la fourniture du logement. Elle se caractérise par l'existence de dix taux. Cette réforme touchant la fiscalité du chiffre d'affaires a complètement bouleversé le système fiscal algérien.

35 Il est souligné qu'en l'état actuel de la législation fiscale la tendance en matière de l'impôt sur le revenu global est le retour vers l'impôt cédulaire. En effet, depuis la réforme de 1992, le nombre de catégorie intégrant l'assiette sur le revenu global était de sept, contrairement à aujourd'hui la base de l'assiette de cet impôt est de trois catégories, le reste des revenus sont soumis à un impôt proportionnel libérateur de l'impôt sur le revenu global.

Cette démarche dénote, que seulement après vingt-cinq ans de réforme de l'impôt sur le revenu, la dimension organisationnelle en matière de gestion des structures de base de l'administration des impôts n'a pas été pris en charge pour accompagner cette réforme d'où l'adoption de cette logique de gestion facile (impôt libérateur).

En effet, la TVA a été instituée par l'article 65 de la loi de Finances pour 1991 et effectivement appliquée le premier avril 1992 après promulgation de nouveaux taux par la loi de Finances pour 1992.

Elle a permis l'élargissement de champ d'application, la simplification du régime d'imposition, l'introduction du régime de déduction et la diminution de nombre des taux à trois à savoir un taux normal de 21%, un taux réduit de 14% et un taux de 7%. L'introduction de la TVA a impliqué la réduction, au fur et à mesure, du nombre des exonérations à cause du régime des déductions qui la caractérise.

En 1993, soit trente années après l'indépendance, pour l'évaluation du système fiscal algérien, le gouvernement avait créé une Commission Nationale d'Etude du Système Fiscal Algérien (CNESFA) Elle fut une première initiative pour le gouvernement dans le cadre des réformes fiscales. Son rapport contient des suggestions tant sur la structure de la fiscalité que sur la procédure.

L'un des faits dominant dans ce rapport consiste dans les orientations dégagées sur les réformes qui devaient être entreprises en mettant l'accent essentiellement sur les actions, pour favoriser la croissance économique, la création d'emplois et l'équité.

En outre, les orientations du rapport se focalisaient sur la fiscalité des entreprises qui devait se caractériser par une large assiette aux taux d'imposition les plus bas possible.³⁶Ces deux caractéristiques devaient permettre au régime fiscal d'appliquer un traitement neutre aux diverses activités des entreprises et un fardeau fiscal analogue à des investissements similaires, de manière que les entreprises cherchent à exploiter les possibilités de croissance économique et de création d'emplois sans accorder une importance exagérée aux considérations d'ordre fiscal.

Au plan structurel, la réorganisation de l'administration fiscale a permis de la doter des moyens humains, financiers et matériels pour son bon fonctionnement. La première étape était la mise en place de la direction générale des impôts en la dotant de l'autonomie financière, la réorganisation des services extérieurs par l'installation des directions régionales et des directions des impôts de wilaya (DIW).

36 En l'état actuel de la législation fiscale, notamment avec les modifications apportées par la loi de finances complémentaire, on est passé d'un taux unifié de 23% à trois taux complémentaire pour 2015 : un taux de l'IBS de 19% pour les activités de production de biens, un taux de 23% pour les activités de bâtiment, de travaux publics et 25% pour les activités d'achat revente.

A la suite des travaux de la Commission, la loi algérienne a introduit en 1993 et 1997 diverses réformes destinées à améliorer les rapports entre les contribuables et l'administration fiscale.³⁷ Ces réformes ont été destinées à l'aménagement du système fiscal et son ajustement en fonction de la conjoncture économique et sociale.

3-2 Le décret législatif de 1993 relatif à la promotion des investissements: Un signe d'ouverture économique

Le décret législatif de 1993, se voulait le reflet d'une volonté affichée par les pouvoirs publics de mettre définitivement le cap sur la privatisation de l'économie y compris par le recours aux investisseurs étrangers.

Ainsi, le dispositif légal reposait sur l'affirmation de certaines garanties au profit des investisseurs et une politique d'incitation fiscale déjà expérimentée sans résultats probants.

Pour ce faire, toutes les anciennes dispositions contraires au décret dont il s'agit, connu sous la dénomination de « code des investissements », ont été abrogées (cf.art.49 du code) et l'ambition du législateur, dans son exposé des motifs, était de réunir toutes les dispositions relatives à l'investissement, dans un seul texte à l'exception des secteurs des hydrocarbures et des mines.

Ceci, nous ramène à évoquer le traitement réservé par le code en ce qui concerne le cas particulier des investissements en cours de réalisation, ou mis en exploitation qui s'inscrivaient dans le cadre des activités déclarées prioritaires par les plans annuels et pluriannuels de développement³⁸ ;

Le code de 1993 présente une définition élargie de la notion de l'investissement s'appuyant sur le droit sociétaire.

37 Pour plus de clarté et de transparence dans la relation entre l'administration fiscale et le contribuable, la loi de finances pour 2002 dans son article 40 a institué la création du code des procédures fiscales. Ce code regroupe et simplifie l'ensemble des règles fiscales contenues dans les différents codes fiscaux.

38 Décret législatif n° 93-12 du 05/10/1993 relatif à la promotion des investissements, J.O, R.A.D.P 1993, n°64.

Il transparait clairement à travers les dispositions des articles 2 et 3 que le législateur ne voulait exclure de son champ d'application aucune forme d'investissement.

Il est noté, à cet égard, une évolution satisfaisante de sa part et une volonté de n'entraver en aucune manière la liberté d'investissement qu'il consacre.

Le décret législatif de 1993 a voulu renforcer la liberté d'investissement évoquée plus haut par une série de garanties supplémentaires, par l'établissement d'un régime fondé sur les principes de non-discrimination entre les personnes physiques et morales étrangères et algériennes privées, et d'un régime d'égalité de traitement entre les investisseurs étrangers eux-mêmes, sous réserve de l'application des dispositions conventionnelles³⁹.

Ce faisant, les principes en question sont inspirés d'une règle largement répandue en droit international, suivant laquelle les étrangers qui en bénéficient doivent se voir accorder par l'Etat d'accueil un traitement égal à celui accordé aux nationaux dans les matières visées.

En droit international, ladite règle est employée soit comme mécanisme d'ouverture des marchés, soit comme instrument de protection juridique⁴⁰.

Dans ce sens, il faut souligner que la « non-discrimination » et ⁴¹ le « traitement identique » sont considérés comme les fondamentaux du système de l'O.M.C et de l'ex G.A.T.T, ainsi qu'ils sont inclus dans la majorité des traités d'investissement bilatéraux (T.I.B).

A contempler le panorama des textes juridiques algériens consacrés à l'investissement, on ne peut que s'apercevoir que le principe du maintien ou gel de la législation applicable au jour de la formation des contrats d'investissement jusqu'à une période indéterminée,

39 Article 38 qui évoque au premier alinéa « le traitement identique » entre les personnes physiques ou morales étrangères et les personnes physiques ou morales privées nationales et « le même traitement » entre les personnes physiques ou morales étrangères (alinéa 2).

40 Nous noterons au passage que les pays en développement désireux de s'intégrer dans la mondialisation s'efforcent souvent de proscrire toute discrimination entre leurs entreprises nationales et les entreprises étrangères, voire dans certains cas à introduire une discrimination en défaveur de leurs propres entreprises. La souveraineté étatique n'est devenue alors qu'un vieux souvenir.

41ABDSAMED (M.N.), le contrôle fiscal des entreprises internationales en Algérie, Panthéon-Sorbonne (Paris), 2007, p

a été adopté d'une manière constante nonobstant les évolutions économiques et politiques.

L'application spatiale du régime fiscal de faveur n'est pas uniforme, elle est variable selon les territoires sur lesquels est implanté l'investissement, d'où la distinction par le texte législatif de 1993 de deux types de régimes : un régime général et un régime particulier avec une distinction entre les zones spécifiques et les zones franches⁴².

3-3 L'ordonnance de 2001 : un indicateur de la non transparence des mesures d'incitations fiscales à l'investissement des entreprises

En absence d'estimation des dépenses fiscales⁴³ c'est-à-dire des recettes fiscales sacrifiées par les mesures d'incitations fiscales des entreprises à l'investissement au titre

42 La publication de l'ordonnance ayant pour objet de fixer les règles générales régissant les zones franches ainsi que le régime d'encouragement applicable aux investissements réalisés dans ces zones a vu le jour le 19 juillet 2003. Ce texte est gelé éliminant, mettant ainsi fin aux perspectives d'attractivité ou de compétition économiques développés dans l'exposé des motifs du texte. En conséquence, c'est la perpétuation dans le gel de textes législatifs caractérisant ainsi l'immobilisme d'un législateur et envoyant un signe négatif pour les partenaires étrangers.

43 Depuis les réformes des années quatre-vingt-dix, dans le but de promouvoir les investissements, le législateur algérien a recouru à une politique expansionniste en matière d'exonérations fiscales. Ce dernier utilise pour la promotion des investissements des mesures dérogatoires dans le cadre des lois de finances et la loi relative aux investissements.

Une première au plan budgétaire en matière d'estimations des dépenses fiscales est l'introduction dans le cadre de l'élaboration de loi de finance pour 2013 le concept de « subventions implicites non budgétisées ».

En effet, Les subventions implicites non budgétisées représentent d'une part la différence entre le coût unitaire moyen et le prix de vente moyen de certains produits et d'autre part la renonciation de l'Etat à certains droits et taxes internes et externes que supporte l'Etat.

A ce titre, les subventions implicites se décomposent, pour l'année 2013, comme suit :

- 1- Subventions de nature fiscale : 1 081,00 milliards de DA
- 2- Subventions liées au foncier : 66,85 milliards de DA
- 3- Subventions liées aux produits énergétiques : 2 080,45 milliards de DA
- 4- Subventions des prix : de l'électricité : 684,20 Mds D
- 5- Gaz naturel : 578,05 Mds DA
- 6- Carburants : 818,20 Mds DA

Au titre de l'exercice de 2012, le total des subventions directes (1 574,4 milliards de DA) et indirectes (estimées à 3 228,3 milliards de DA) se sont élevées à environ 4 800 milliards de DA, soit l'équivalent de 60,5 milliards de \$US, représentant 27,4% du PIB de 2013.

De ce qui précède, est-il noté que la problématique des coûts des exonérations doit constituer une préoccupation majeure pour les pouvoirs publics, au regard de la politique d'allocation des ressources qui devra être suivie d'une stimulation de la croissance économique. En effet, les exonérations fiscales doivent être octroyées en évaluant le

du code d'investissement 1993 , sur une évaluation détaillée des effets potentiels sur l'investissement et sur les recettes fiscales le législateur a recouru à un autre texte , ce qui n'est pas en mesure d'apporter une stabilité juridique et une lisibilité du droit en Algérie⁴⁴.

3-4 La Loi N° 16-09 du 03 août 2016 : une réforme et des interrogations :

couple (coût-avantage), c'est-à-dire voire, est ce que ces pertes de recettes seront compensées par les investissements bénéficiant de ces exonérations.

On peut noter que sur le plan budgétaire l'absence d'une structure chargée de la préparation d'un document d'évaluation des dépenses fiscales., A cet égard, il est nécessaire de déterminer au préalable la structure du rapport sur l'évaluation de la dépense fiscale qui doit présenter un cadre conceptuel , le système de référence , le recensement des mesures dérogatoires les plus significatives du point de vue budgétaire(par type d'impôt, par nature de mesure et par secteur bénéficiaire) et l'évaluation des mesures quantifiables.

Dans la pratique internationale en matière des dépenses fiscales, les parlements des pays de l'OCDE disposent de données relativement complètes en matière de recensement et d'estimation des dépenses fiscales concernant les impôts dont le produit est affecté à l'Etat. L'examen des rapports réalisés par les différentes administrations financières montre que la plupart des pays incluent au champ d'études des dépenses fiscales la fiscalité directe et la fiscalité indirecte (TVA).

Aussi, est-il préconisé pour cerner et estimer les dépenses fiscales d'établir une structure fiscale ou un régime fiscal de référence, ou les taux d'imposition pertinents sont appliqués à une assiette fiscale générale. Les dépenses fiscales sont ensuite définies à titre d'écarts par rapport à ce régime de référence.

Un système de référence englobe l'ensemble des caractéristiques structurelles sur lesquels est fondé le régime avant l'application de toute mesure préférentielle.

Pour définir un régime fiscal de référence pour tous les impôts et taxes qui forment le système fiscal algérien n'est forcément pas une tâche facile. On peut se limiter aux deux grands prélèvements fiscaux de l'Etat en matière d'impôt direct et impôt indirecte, à savoir l'impôt sur le bénéfice de sociétés (IBS) et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Dans le système fiscal actuel, notamment avec les réaménagements introduits par la loi de finances complémentaire pour 2015 en passant de l'unité à la trinité des taux. Le taux général de base applicable aux sociétés est de 26% pour les activités achats reventes et services, le taux de 23% pour les activités de bâtiment, de travaux publics et d'hydrauliques ainsi que les activités touristiques et 19% pour les activités de production de biens. Pour le régime de référence retenu pour la TVA (impôt indirecte). Les taux de référence sont de 17% et 7%. Ainsi, les exonérations accordées dans le cadre des lois de finances et la loi relative aux investissements sont considérés comme des mesures dérogatoires engendrant des dépenses fiscales. Seul un tel système est susceptible d'assurer une politique budgétaire qui reflète les priorités nationales et sectorielle par le passage d'un système de gestion budgétaire fondé sur les moyens à un système fondé sur la performance.

44 Si l'on revient aux politiques économiques mises en œuvre en Algérie depuis les années 1990, il apparaît qu'elles n'ont jamais dégagé de choix stratégiques clairs. Les dernières orientations tendent à conforter ce sentiment de confusion. Face à ces mesures, les réactions des acteurs nationaux y compris privés sont mitigées, parfois nuancées, celles des partenaires économiques de l'Algérie, plus sévères, témoignent surtout d'une aversion aux fortes incertitudes inhérentes à la gestion du processus de réformes ainsi que d'un manque de crédibilité des actions menées par le gouvernant.

Dans un contexte économique marqué par un amenuisement des recettes budgétaires en raison de la dégradation des prix du pétrole, l'Algérie se trouve face à une situation économique compliquée.

Le Gouvernement dans une nouvelle orientation économique veut s'inscrire dans un programme de diversification de l'économie dans la perspective de la réduction de la dépendance vis-à-vis des hydrocarbures.

Le code des investissements est placé au cœur de ses réformes en vue de réaliser cette nouvelle stratégie. Elle se traduit par la mise en place d'un cadre incitatif à l'investissement et à la création d'emplois durables permettant ainsi, de prendre en charge les préoccupations socio-économiques de l'heure à travers la diversification de la production nationale, la substitution à l'importation, la diversification des exportations hors hydrocarbures, la résorption du chômage ainsi que le développement technologique.

Ceci doit être également accompagné d'un dispositif régulateur, de sorte à permettre une sélectivité de l'investissement en fonction des priorités annoncées et des politiques tracées en conséquences, mais aussi prospectif pour se projeter toujours dans un avenir meilleur.

C'est dans cette perspective que la réforme du dispositif de promotion de l'investissement est conçue.

La nouvelle Loi relative à la promotion de l'investissement s'articule autour des trois principaux volets suivants :

- L'ajustement du cadre de régulation des IDE,
- La mise en cohérence entre la politique économique et le dispositif d'incitations ainsi que la simplification des procédures,
- La réforme de l'ANDI.

3-4-1 Ajustement du cadre de régulation des IDE

Le cadre de régulation de l'IDE est ajusté pour faciliter l'entrée des investissements étrangers utiles pour notre économie sous forme de partenariats générateurs d'externalités positives

Mise en cohérence des dispositifs d'incitations et la simplification des procédures

La rationalisation du dispositif de développement de l'investissement implique une meilleure adéquation entre les incitations et la politique économique ainsi que la simplification de l'acte d'investir, par la :

- Mise en cohérence et réorganisation des dispositifs d'incitations de façon à ce que le soutien de l'Etat soit focalisé sur les investissements productifs et de manière particulière sur ceux servant la politique économique poursuivie par l'Etat grâce à la dotation du secteur industriel d'avantages propres art 75 de la LF 2015 et la redéfinition du principe de non cumul d'avantages et l'adoption de la règle de l'incitation la plus avantageuse en cas de coexistence d'un avantage de même nature à la fois au niveau de la Loi relative à la promotion de l'investissement et des codes fiscaux.

3-4-2 Les réformes de l'ANDI

La transformation de l'ANDI en un pôle de soutien à l'investissement, à travers le recentrage de ses missions sur l'animation, la promotion, l'information, le conseil, la facilitation et l'accompagnement.

L'évolution de la législation fiscale qui constitue une avancée significative dans le droit fiscal algérien notamment en matière des objectifs assignés par la réforme pour favoriser la croissance économique, la création d'emploi et l'équité. Mais au demeurant, elle n'a pas atteint l'effet escompté en terme de réformes visant la fiscalité des entreprises qui devait se caractériser par une large assiette et taux d'imposition les plus bas possible et arriver dans les relations entre le contribuable et l'administration fiscale à un véritable consentement fiscal.

Ces deux caractéristiques soulignées au préalable devaient permettre au régime fiscal d'appliquer un traitement neutre aux diverses activités des entreprises et un fardeau fiscal analogue à des investissements similaires. En définitive, durant cette période des années quatre-vingt-dix, les réformes fiscales engagées répondaient à un ajustement temporel à la conjoncture économique et sociale de l'époque.

Par ailleurs, on peut remarquer que dans l'analyse de cette réforme, le défi recherché à travers ses objectifs n'a pas pris en considération un autre élément prépondérant dans la politique globale des réformes fiscales en matière d'attractivité des investissements à savoir celui de la place des Conventions fiscales à un moment crucial des changements de l'environnement économique imposés par la mondialisation. Cet état de fait dénote du retard de perception de l'administration fiscale du rôle de la fiscalité internationale notamment celui du rôle que pouvaient jouer les conventions fiscales internationales dans la nouvelle

dynamique du marché en tant que source de flux pour les investissements directs étrangers et de stabilité pour les investisseurs étrangers⁴⁵.

Cette évolution dans la conception du droit fiscal algérien qui a été engendrée par l'ouverture sur le marché extérieur a mis l'administration fiscale devant un nouvel exercice celui de la fiscalité internationale dont les fondements trouvaient ses origines dans les arcanes du droit fiscal international.

Ainsi, une confrontation entre droit interne et droit international a été amorcée par la genèse d'une nouvelle dynamique de marché qui a entrouvert le débat entre ses deux terrains inséparables du point de vue juridique que le premier constitue le prolongement du domaine de la loi fiscale internationale.

En effet, chaque Etat étant totalement souverain sur son territoire en matière de législation fiscale, il suffit qu'intervienne un élément contradictoire dans le texte législatif pour qu'il y ait conflit et opposition entre deux textes ; conflit entraînant dans la plupart des cas une double imposition pour un même revenu ou un même contribuable

En ce sens, la législation fiscale algérienne dans la définition de la juridiction fiscale se caractérise par une approche différente en fonction des personnes imposables.

En effet, l'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées consacre le principe de territorialité pour les personnes morales dans la mesure où, ne sont imposables en Algérie que seuls les bénéficiaires réalisés sur son territoire⁴⁶. Par ailleurs, pour les personnes physiques domiciliées en Algérie, passibles de l'impôt sur le revenu l'étendue de la compétence fiscale est de type mondial.

⁴⁵Dans un article publié en 1992, le professeur Oppetit faisait remarquer que la science juridique avait longtemps ignoré la nécessité de reconnaître l'existence « d'un droit économique » parce que, écrivait-il, « les instruments juridiques de réalisation du système économique se trouvaient déjà contenus dans les options fondamentales du droit privé telles que la propriété et le contrat ». Une remarque identique pourrait être faite à propos de l'investissement. Car si le droit a contribué à faire du XIX^e siècle une époque d'intense d'investissement, le mot n'est lui-même entré dans la langue juridique que tardivement. Jusque-là, sa promotion, sa protection et son contrôle étaient imparfaitement assurés à travers les notions et les raisonnements classiques du droit civil, du droit commercial et du droit public, GRUNDELER (G.), « L'investissement étude juridique », PUF, d'Aix Marseille, 2017, p17

Dans un contexte international, le principe de mondialité⁴⁷ des bénéfices est celui qui a été généralement adopté par les autres pays européens pour déterminer le résultat imposable des entreprises. Ces pays prennent en compte la totalité des profits et des pertes réalisées par une même entreprise, quel que soit le lieu de son exploitation, y compris dans des succursales à l'étranger, pourvu que la société principale ait son siège sur leur territoire. Les règles conventionnelles prennent de l'importance dans la réglementation interne, aussi, les contribuables dans l'ensemble, invoquent-ils de plus en plus ces règles.

Traiter de la fiscalité internationale consiste tout à la fois à poser des questions de fond sur la règle fiscale internationale et à examiner comment une architecture organisationnelle en l'occurrence l'administration fiscale, établit cette relation. La multiplicité des réglementations, l'empilement des lois, la technicité extrême du sujet et l'articulation entre droit interne et international tout concourt à produire de la lourdeur administrative. Or, les contribuables demandent plus de simplicité, plus de lisibilité et de sécurité en matière fiscale dans les relations internationales.

Les conventions fiscales internationales demeurent un facteur important, dès lors que l'on s'intéresse aux problèmes posés à la mise en œuvre de la norme fiscale internationale dans le cadre des relations commerciales et financières internationales, notamment pour les partenariats d'investissement et l'implantation des entreprises étrangères. En outre la conclusion de conventions de double imposition envoie également un certain signal aux investisseurs étrangers qui dépasse la simple question de la fiscalité, permettant au partenaire du pays en développement d'acquiescer une reconnaissance économique internationale laquelle constitue selon BLONIGEN et DAVIES « un gage de la respectabilité économique internationale ».⁴⁸

Au plan des législations internes des Etats des dispositions de droit international sont adoptées pour encadrer les opérations fiscales internationales et certains textes de droit

47 RASSAT (P.), LARMOLETTE (T.), CAMELLI (T.), *Stratégies fiscales internationales, Optimisation fiscale internationale pour les entreprises*, édition, Maxima, Paris, 2010. P.26. Dans la plupart des de l'OCDE, les sociétés sont soumises à l'impôt sur les bénéfices dans le pays où elles sont résidentes, sur une base mondiale, c'est-à-dire sur la totalité de leurs revenus de source nationale ou étrangère, dès lors pour cette dernière catégorie, que les revenus étrangers sont réalisés par des établissements stables de la société."

48 BLONINGEN (B.A.) and DAVIES (R.B.), *Do Bilateral Tax Treaties promote Foreign Direct Investment*, In *Review Handbook of International Trade*, Vol. II, edited by E.K.choi and J. C.Hartigan. London: Blackwell, 2005, pp.526-546.

international public, comme la Convention de Vienne sur la loi applicable aux traités⁴⁹ sont utilisés pour interpréter et appliquer les conventions fiscales.

On est donc parfois amené à effectuer des interprétations assez délicates lorsqu'un terme n'est pas défini par la convention, il doit en principe avoir le sens que lui attribue le droit de l'Etat qui applique la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente.

Il paraît donc indispensable d'instaurer des accords entre Etats, afin d'harmoniser les différentes législations nationales et de donner une certaine cohérence au droit fiscal international. Quoique des mesures visant à empêcher la double imposition puissent être mises en application unilatéralement, les pays, sur une très large échelle ont recouru à la conclusion de conventions fiscales internationales. Ces conventions sont le plus souvent destinées à lutter contre les doubles impositions sur le revenu et la fortune, mais luttent parfois contre les doubles impositions sur les donations, les successions et le patrimoine⁵⁰ certaines de ces conventions luttent indirectement contre les doubles impositions en ce qu'elles ont pour objet l'assistance administrative entre Etats et permettent de ce fait une meilleure application des conventions précitées.

Les premières conventions fiscales bilatérales en matière d'assistance administrative remontaient au milieu du 19^{ème} siècle⁵¹ et la première convention fiscale destinée à lutter contre les doubles impositions aurait été signée en 1899⁵².

Ensuite, le rythme de conclusion des traités a augmenté considérablement au cours des dernières décennies⁵³. Durant les années 1960 une moyenne de dix-huit conventions ont été

49 La convention de Vienne sur la loi applicable aux traités signée en 1969 et entrée en vigueur en 1980. Cette convention s'applique tant aux Etats contractants, qu'aux Etats non contractants, car elle codifie les règles coutumières applicables aux traités internationaux. Cette convention ne doit pas être incorporée en droit interne pour être applicable. Plusieurs articles de cette convention peuvent avoir un impact sur les conventions fiscales internationales bilatérales. Il s'agit notamment des articles 26 à 30 concernant l'application des conventions, des articles 31 à 33 concernant l'interprétation des conventions et des articles 46, 60, 61, 62 et 64 concernant la dénonciation des conventions.

50 Elles ne traitent pas, en principe des taxes sur le chiffre d'affaires et des droits indirects car l'application est normalement limitée au territoire national, ce qui exclut tout phénomène de double imposition.

51 La première convention fiscale est l'accord franco-belge de 1843 qui a été suivi par la convention entre la Belgique et le Luxembourg de 1845 et la convention entre la Belgique et les Pays-Bas de 1845.

52 Il s'agit de la convention signée entre la Prusse et l'empire Austro-Hongrois de 1899 (J.Herdon, Relief from international income Taxation, Etats-Unis, Callaghan and company, 1932, p.14615)

53 BARTHEL (F.), ABUSSE (M.), NEUMAYER (E.), in Revue, Contemporary Economic Policy, "the impact of double taxation treaties on foreign direct investment, p2 et p.3

conclues, jusqu'à cinquante-huit durant les années quatre-vingt par année et plus de quatre-vingt conventions par année ont été conclues pendant la décennie 90, on atteignant un pic de cent dix-sept nouveaux traités en 1998.

Depuis, l'expansion a connu un ralentissement, mais un taux élevé d'une moyenne annuelle de quatre-vingt-douze nouvelles conventions entre les années 2004 à 2007.

Selon l'article de Matthias Abusse et Éric Neumayer⁵⁴, il faudrait plus de 18000 conventions fiscales de non double imposition pour atteindre un réseau mondial des conventions bilatérales de non double imposition. Toutefois, les 2351 traités concernant l'imposition du revenu et le capital lesquels étaient en vigueur à la fin de 2007 qui touchent presque tous les pays de l'OCDE et qui couvrent sur une très large proportion les flux et stocks d'investissement direct étranger.

Les Pays développés sont impliqués dans la signature de 74% de tous les traités de non double imposition, avec un taux de ratification de 38% avec les pays en voie de développement⁵⁵.

Les conventions de non double imposition et la lutte contre l'évasion fiscale actuelles sont toutes basées sur deux modèles, le modèle de L'OCDE et le modèle de l'ONU, ce dernier a été fondé sur le modèle développé par la Société des Nations entre 1927 et 1946.

Le modèle de l'OCDE, est le principal modèle des pays développés. Il réduit l'impôt sur les redevances mais en revanche comporte des taux positifs en terme de fiscalisation des revenus passifs (les intérêts et les dividendes).

Par ailleurs, le modèle onusien, 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. En outre, pour les revenus d'activités, il prévoit un délai minimum pour la qualification d'un établissement stable. Cette approche vise l'accroissement des recettes fiscales des pays en développement et ce en affectant la base imposable à ces derniers.

Malgré quelques différences qui seront examinées, toutes les conventions de double imposition sont remarquablement similaires dans les termes abordés (même ordre dans la nomenclature des articles). Environ 75% des termes utilisés sont identiques avec les termes de tout autre traité de non double imposition⁵⁶.

54 IBID p.5

55IBID, p.7

Ainsi, les réseaux conventionnels des traités de non double imposition sont la base du régime de fiscalité internationale au titre des règles régissant l'imposition des revenus des transactions transfrontalières.

Les conventions de non double imposition sont généralement intitulées en « Convention entre le [pays X] et [pays Y] en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir la lutte contre l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu ».

A travers ce titre, on s'aperçoit, que les traités de non double imposition sont bilatéraux⁵⁷ : Ils représentent un marché entre deux pays, ce qui est foncièrement contraire à d'autres traités de droit économique, comme les accords de l'OMC.

A cet égard, selon l'OCDE, la double imposition est généralement définie comme une imposition sur des impôts comparables dans au moins deux pays affectant le même contribuable portant sur les mêmes catégories d'impôts pendant une même période⁵⁸. Ceci peut se traduire lorsque la première administration fiscale d'un pays réclame la taxation en se basant sur la résidence ou la citoyenneté du contribuable, d'un autre côté la seconde, d'un autre pays, se place pour taxer les revenus de sa source. En outre, les différentes méthodes pour la détermination du prix de transfert⁵⁹ interne peuvent mener à une double imposition. En revanche, les traités bilatéraux d'investissement sont conclus principalement pour la promotion de l'investissement et ne sont pas nécessairement fondés pour éviter les doubles impositions.

57 Certaines conventions , c'est-à-dire entre plusieurs Etats, existent mais sont beaucoup plus rares, il s'agit notamment de la convention du Pacte ANDAIN signé le 16 novembre 1971 entre cinq pays d'Amérique latine: la Bolivie, la Colombie, le Pérou, et le Venezuela., de l'Accord CARICOM (convention fiscale multilatérale sur le revenu signée entre plusieurs pays des Caraïbes en 1973 et modifiée en 1994), de la Convention nordique(convention multilatérale sur le revenu , la fortune, les mutations à titre gratuit, les impôts indirects et les cotisations sociales signée entre le Danemark, la Finlande, les îles Féroé, l'Islande, la Norvège, et la Suède en 1983 et modifié en 1987, 1989,et 1996), de la convention signée entre les Etats du COMECON(convention multilatérale signée entre l'ex-URSS, la Bulgarie, l'ex Tchécoslovaquie, la Hongrie, la Pologne, la Roumanie, l'Allemagne de l'Est, la Mongolie, Cuba, le Vietnam, la Yougoslavie, et l'Albanie) (le COMECON a disparu en 1991) et de la Convention signée par le Conseil de l'Unité Economique Arabe (convention multilatérale sur le revenu publié le 3 décembre 1973 entre la Jordanie, le Soudan, l'Iran, le Koweït, l'Egypte et le Yémen) (thèse de doctorat, clause anti-abus à rajouter la référence qui se trouve dans le fichier

59 Par exemple, une société a des installations productives dans deux pays et livre les marchandises intermédiaires de l'usine dans le pays A à l'usine dans le pays B. Si la réglementation intérieure du pays B place une valeur de 80 USD comme appropriée, mais le pays A établit une valeur de 100 USD, alors des revenus de 100 USD dans les dépenses de support de pays de source vis-à-vis de seulement 80 USD dans le pays bénéficiaire (Lang, 2002).

Les conventions fiscales jouent un rôle important dans une économie mondialisée, elles tentent de concilier les lois complexes et en constante évolution avec le droit interne des différents pays.

Le recours accru aux traités internationaux qui favorisent l'attractivité des investissements étrangers en particulier les conventions fiscales internationales exige une orientation soutenue de l'administration fiscale notamment en matière d'interprétation, de la signification et l'application des conventions fiscales, cela constitue un apport considérable en terme de sécurité juridique⁶⁰ en réponse aux structures de plus en plus complexes des affaires modernes et des transactions transfrontalières utilisées par les sociétés multinationales.

Le thème de l'attractivité semble donc être devenu incontournable, dès lors que la plupart des décideurs politiques recourent à la ratification des traités de non doubles imposition.

La notion d'attractivité, dans le cadre de notre approche à savoir l'applicabilité des conventions fiscales au service de l'investissement doit être clairement définie dans la mesure où il s'agit pour l'heure d'un néologisme. Nous définissons l'attractivité comme étant essentiellement la capacité des territoires nationaux à attirer les investissements étrangers.

L'attractivité peut aussi, qualifier la capacité d'un territoire national à capter les investissements des entreprises nationales ou encore à conserver les investissements déjà existant sur son sol. Les objectifs assignés à un système fiscal sont contradictoires. Notre démarche ne consiste pas à faire une analyse transversale qui montrerait les rapports entre la pression fiscale et la structure des prélèvements. Il s'agit d'une analyse qui portera exclusivement sur la vision dynamique de la fiscalité internationale et l'application de la norme fiscale internationale notamment par la mise en œuvre des conventions fiscales au service des investissements étrangers qui constituent de nos jours un défi majeur qui engage l'avenir du pays en développement pour concurrencer dans la rivalité des investissements directs étrangers.

⁶⁰ Comme l'a excellemment souligné F. Luchaire, considérée, d'un point de vue général, « la sécurité juridique est un élément de sureté ». A ce titre, elle a un fondement dans l'art .2 de la DDHC de 1789 qui place la sureté parmi les droits naturels et imprescriptibles de l'homme au même titre que la propriété et la résistance à l'oppression ». Ainsi, la sécurité juridique, et par conséquent la sécurité fiscale, participe de la protection des droits de l'homme. Il s'agit certes d'un sujet juridique mais qui s'enracine dans un projet politique, celui de la tradition démocratique ». C'est aussi un sujet d'ordre économique, BOUVIER (M.), « Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt », 12 ème édition, Paris, p 211.

Il paraît aujourd'hui inéluctable pour un pays comme l'Algérie dans un monde en pleine mutation ou la concurrence en matière d'attractivité des investissements direct étrangers est rude, d'accorder une attention particulière à l'amélioration des climats des affaires. A notre sens, ce renforcement des relations économiques, au plan bilatéral, s'articule autour de deux actions : la première action consiste dans l'applicabilité de la norme fiscale internationale, et la seconde, a trait aux mesures concernant le transfert des bénéfices des sociétés implantées sur le territoire algérien.

La théorie de la politique d'attractivité du territoire enseigne un principe simple face à des contraintes et des objectifs multiples, l'utilisation de plusieurs instruments est toujours préférable à celle d'un seul. Dans le champ de la fiscalité, ce précepte incite à concevoir une réforme qui permette de concilier les grands impératifs d'une politique conventionnelle, pas uniquement au sens de l'élargissement du réseau des conventions fiscales conclues, mais surtout au sens d'une efficiente application à long terme de ces dernières. En ne tenant aucun compte des effets économiques des conventions fiscales internationales au service de l'investissement, les évaluations comptables des politiques d'incitations fiscales en présence occultent cette dimension essentielle de l'attractivité du territoire.

Or, il est possible, en combinant une articulation performante entre le droit interne et le droit fiscal international, les obstacles inhérents à l'application de la norme internationale avec une gouvernance administrative soutenue, d'atteindre les objectifs d'attractivité que l'on se donne tout en respectant les impératifs de l'insertion de l'économie algérienne dans l'économie mondiale.

La plupart des prétendants au développement économique paraissent s'accorder sur une trajectoire tendant à conjuguer attractivité du territoire et croissance économique, les différences portant sur le dosage entre ces deux objectifs et sur le choix des outils et des catégories appelés à en supporter le coût.

Les politiques incitatives⁶¹ par la dépense fiscale , figurent en bonne place dans les programmes politiques. Depuis, le début des années 1990 les acteurs politiques n'ont cessé d'affirmer que la question des incitations fiscales serait l'un des enjeux majeurs de l'ouverture économique pour l'attraction des capitaux étrangers.

La relation entre démocratie , réforme fiscale et redistribution nécessite des ajustements , qui permettent de comprendre pourquoi les chemins empruntés par les réformes sont aussi sinueux⁶².

La mise en œuvre des réformes fiscales fait également intervenir des facteurs non strictement économiques, qui compléxifient l'analyse de leurs déterminants politiques. Un aspect essentiel , bien documenté par la littérature, concerne l'importance des enjeux proprement institutionnels⁶³ dans le contexte actuel , l'enjeu institutionnel consiste dans une conjonction de facteurs favorables à l'application d'une fiscalité internationale. Les différents facteurs qui définissent l'application des conventions fiscales en droit algérien ne sont pas forcément synchronisés. Une question de priorité constitutionnelle peut fournir

⁶¹On constate donc il existe, en droit international comme en droit interne une large réception de la notion d'investissement. Il conviendrait en outre d'ajouter qu'un même phénomène s'observe parallèlement dans la plupart des systèmes juridiques des Etats à économie de marché. En Europe, un tel parallélisme s'explique aisément par l'harmonisation juridique nécessaire à la construction d'un marché unique. Quant à la convergence avec les Etats-non-européen, elle participe au phénomène plus général d'uniformisation des législations, dans un domaine où l'imitation juridique est particulièrement marquée en raison de la concurrence des pouvoirs publics pour attirer les investissements, GRUNDELER (G.), « L'investissement étude juridique », Edition PUF, d'AIX MARSEILLE,2017, p24

⁶² En effet nous nous souvenons tous que l'Algérie a déjà payé le prix fort de ce que d'aucuns appellent pudiquement « la décennie noire » qui s'est traduite par des changements sociétaux et des comportements brutaux entre le pouvoir et la société. Cette période a commencé avec les émeutes d'octobre 1988 et s'est prolongé pendant la décennie de 1990.

⁶³ Selon Michel BOUVIER, la réforme fiscale est une question de sens et de méthode : « ...On peut se demander si les sentiments d'impasse ou de blocage qui prévalent souvent aujourd'hui à l'encontre du fait fiscal ne sont pas trop liés à l'approche qui en fait centrée essentiellement sur les concepts et mécanismes fiscaux considérés en – eux-mêmes. Aussi, est-ce peut être cet angle d'approche qu'il conviendrait d'abord de revoir, d'une part en s'attachant à **ne pas isoler la fiscalité de son contexte**, mais surtout en s'efforçant de ne pas l'isoler **de l'évolution** de celui-ci. Une telle direction suppose au fond une conception institutionnelle de l'impôt, qui ne doit pas hésiter à rompre avec la conception technique ou instrumentaliste qui est trop souvent la sienne. On doit certes comprendre que la fiscalité se modifie ou doit se modifier en fonction des changements qui s'opèrent dans la société. Mais il est tout autant nécessaire de considérer que le rôle moteur joué par l'impôt dans les transformations qui se font implique que toute réflexion en matière fiscale soit systématiquement associée à une réflexion plus globale sur les transformations de l'Etat. ». « Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt », 12^{ème} édition, Paris, p 272.

un contexte idéal pour mobiliser en faveur d'une plus grande justice fiscale, tout en rendant très faible les aléas des positions de l'administrations fiscale dans l'ensemble, les situations d'épreuves entre l'administration fiscale et la haute institution conduisent inéluctablement à de profondes définition des principes d'imposition en droit international⁶⁴.

Dans le cas algérien, on pourrait même émettre l'hypothèse contrefactuelle que, sans l'intervention de la Haute institution, les résistances à la réforme fiscale ne seraient sans doute pas surmontées : le nouveau cadre représente une des réformes les plus profondes des dernières décennies. Cette nouvelle orientation nous permet de nous placer dans une nouvelle perspective de longue durée, et de mieux mesurer l'ampleur de la rupture actuelle provoquée par les deux institutions.

La notion du territoire national est cruciale pour la suite de notre développement.

D'une part, sur un plan multilatéral conclure des conventions fiscales internationales vise à attirer des avantages économiques notamment par l'accroissement des investissements directs étrangers et rendre le territoire plus attractif, et d'autre part, sur le plan bilatéral compenser les coûts liés à la négociation et la ratification des conventions fiscales internationales qui engendrent un abandon de souveraineté fiscale et la baisse des recettes fiscales pour au moins une des parties signataires du traité.

A cet effet, penser les avantages à la conclusion de conventions fiscales est-il lié systématiquement aux avantages tirés de la mise en œuvre pratique de ces conventions ? Dans cette configuration, elles peuvent mener inéluctablement au renforcement des investissements directs étrangers au détriment de la perte des recettes fiscales.

Cependant, la question d'efficacité des conventions fiscales est forcément ouverte à débat, en tant que support juridique susceptible de renforcer la coopération internationale et aussi constituer une source de complémentarité au développement des investissements directs étrangers

64 Dans un rapport du FMI 2014, le référent, au titre de l'organisation de la Direction Générale des impôts a-t-il souligné : « La conduite du changement et l'organisation des services centraux » : On ne peut manquer d'être frappé par le cloisonnement excessif de l'administration centrale dont les directions font preuve d'une grande autonomie d'action et peinent à travailler sur un mode collaboratif sur des sujets transverses ». Rapport interne à la Direction Générale des impôts 2014.

En effet, l'interdépendance des Etats dans la nouvelle configuration de la mondialisation de l'intégration de l'économie algérienne et l'intérêt que suscite la réflexion juridique sur les conventions fiscales internationales et la place qu'occupe la norme fiscale internationale dans la nouvelle dynamique des activités des entreprises étrangères dans le cadre des contrats internationaux sur le territoire national, tendent à dessiner le type d'espace pertinent à l'analyse des évolutions du système fiscal national et son adéquation avec les nouvelles exigences des règles de marché.

Cela s'annonce comme seul espace où peut se nouer la problématique d'une politique d'attractivité.

Dans l'optique des politiques de développement, les Etats généralement empruntent la voie de l'attractivité des territoires dans un contexte de mondialisation économique, auxquelles la plupart des pays se sont engagés dans la perspective d'attirer les investissements directs étrangers. A cet égard, la mondialisation est principalement le fait des opérateurs économiques, mais elle ne peut se faire sans les Etats. La création de la norme applicable à l'investissement international est encore une œuvre étatique⁶⁵.

Cette mondialisation de l'économie entraîne donc, d'importantes conséquences dans le domaine de la fiscalité, qui a été pendant longtemps un domaine relevant essentiellement du droit interne.

Il est naturellement admis qu'une faible charge fiscale ne peut compenser un contexte généralement défavorable ou peu attrayant pour l'IDE. L'impôt n'est qu'un élément à prendre en compte et ne peut compenser les limites institutionnelles, l'accès limité au marché ou d'autres conditions défavorables à l'investissement.

Dans cette grille d'analyse un facteur prépondérant est la relation de l'administration fiscale avec les entreprises étrangères et leur prise en compte par cette dernière. Cependant, la distinction grandissante et regrettable entre juristes et fiscalistes conduit à ne pas trop associer les contrats et la fiscalité⁶⁶.

En effet, pour les investisseurs la recherche de la certitude, la prévisibilité, la cohérence et la réactivité dans l'application de la norme fiscale sont des considérations plus déterminantes que le taux effectif d'imposition versé.

65 COSNARD (M.), La création normative des Etats, in la mondialisation du droit, Litec, 2000, p.149

66 MOUSSERON (P.), Les clauses fiscales dans les contrats internationaux, RDAI/IBLJ, N°6, 2007, p.751

L'environnement fiscal reste influencé par les mesures concrètes prises par le pouvoir législatif afin de préserver le système fiscal de tout dispositif s'avérant agressif à la planification fiscale des investisseurs.

La fiscalité internationale constitue un domaine de prédilection pour la concrétisation d'un processus partenarial international déjà engagé entre les acteurs économiques en vue de la détermination des parts des bénéfices éventuels ou des pertes. Cette action est déterminée une fois que les comptes sont arrêtés dans l'entreprise, mais au cours de l'entame des opérations nécessaires à la mise en œuvre du contrat des questions d'ordre fiscal sont posées relatives aux obligations contenues dans le contrat qui se traduisent par des obligations fiscales.

Compte tenu de la complexité qui caractérise les activités et qui s'exercent dans des domaines larges, la question fiscale représente une variable déterminante dans la gestion de toute entreprise. En effet, dans le monde des affaires, il existe une réalité que l'on ne peut ignorer, les dispositions fiscales affectent sensiblement l'activité de l'entreprise. Toute décision prise par un chef d'entreprise a une dimension fiscale. Il est donc primordial pour l'entreprise de connaître parfaitement les impacts fiscaux de ses choix afin d'agir en toute certitude et de minimiser ses coûts.

D'un autre côté, l'administration fiscale doit offrir, dans l'accomplissement de sa mission, à l'égard des contribuables un tableau législatif homogène et simple permettant à ces derniers de maîtriser la variable fiscale dans ses deux aspects applicabilité et délais de mise en œuvre de leurs actions sur le marché.

Cette fonction peut paraître simple d'un point de vue organisationnel mais sur le plan pratique sa mise en œuvre nécessite une organisation complexe qui peut soit faciliter l'entame de l'action soit entraîner une réaction lente dont les conséquences sont compromettantes pour la réussite du projet.

En effet, la reconnaissance des faiblesses d'un système fiscal peut facilement être détectée par l'applicabilité des lois notamment celles relatives à l'ordre international.

Du fait du caractère bilatéral ou multilatéral de ces lois, qui se caractérisent généralement par leur objet complexe, la multiplication des intervenants et la diversité des objets fiscaux traités.

Il y a aussi nécessité de souligner, un autre obstacle, d'ordre organisationnel, celui de la maîtrise de ses questions par l'administration fiscale quant à l'applicabilité des lois.

La reconnaissance de l'applicabilité directe du droit international conventionnel en droit interne signifie de manière concomitante la supériorité de ce dernier sur les normes législatives de droit interne. La Constitution algérienne consacre la supériorité du droit international conventionnel sur les lois. Par ailleurs, l'absence de position expresse relative aux rapports entre le droit international conventionnel et la loi, plus généralement les actes législatifs constituent une importante source d'insécurité juridique. Le laconisme du texte Constitutionnel a laissé le terrain libre dans le domaine fiscal.

Par conséquent, en absence d'un encadrement sur la portée de la question du droit international et les rapports entre droit international et l'ordre juridique interne en témoignent⁶⁷, il faut envisager un renforcement de la solution doctrinale relative à cette question et les solutions juridiques jusque-là adoptées.

Enfin, le constat aujourd'hui, est que malgré l'importante évolution du système fiscal algérien, le contribuable se trouve toujours devant des entraves strictement interprétatives des lois qui ne peuvent que générer au mieux un sentiment d'incompréhension et au pire un sentiment d'injustice.

Face au besoin accru d'investissement direct étranger, ne serait-t-il pas donc incomplet de parler de promotion d'investissement étranger tout en négligeant cet aspect ?

Aussi, afin d'apporter des réponses à cette préoccupation majeure, est-il nécessaire de mettre en place une véritable pratique des conventions fiscales et simplifier les règles fiscales qui en découlent dans le cadre des contrats internationaux en connexion directe avec les investissements directs étrangers.

A priori, cette réflexion apparaît nécessaire traitant sur les nombreuses contradictions qui freinent le développement de normes et de règles applicables aux partenaires étrangers découlant de la masse importante des affaires générées par le vaste programme des deux plans quinquennaux engagés par l'Etat.

⁶⁷ Dans ce sens, on note la quasi absence de publication de circulaire d'application ou de commentaires relatives aux Conventions Fiscales de non doubles impositions entrées en vigueur, par la Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscale.

Un tel essor de l'économie nationale a nécessairement eu des répercussions juridiques au niveau des rapports interétatiques, et donc en droit international public pour fournir un cadre juridique à l'activité économique mondiale et ayant pour objet de favoriser le développement des investissements.

Mais en outre, les réseaux de traités conclus entre Etats pour régir le cadre de leurs relations économique. « L'investissement international est la clé du développement »,⁶⁸ les normes juridiques qui en assurent la protection et la promotion, constitutives du droit économique international, ont pour fondement « l'interdépendance nécessaire des Etats ». Ces normes exprimeraient les progrès d'un ordre juridique international sur la diversité et l'incohérence des ordres juridiques internes. L'angle d'analyse de la territorialité diffère dans le cas où on se place dans le cadre d'une économie extravertie basée sur un tissu industriel dont l'expansion est vouée à l'internationalisation, ce qui n'est pas le cas de l'économie algérienne. Une économie rentière dont les recettes pétrolières présentent 98% du budget de l'Etat⁶⁹.

Une politique expansionniste fondée sur les hydrocarbures qui visent à une diversification de l'économie nationale par les différents contrats de partenariat avec le secteur public et privé.

A cette fin, les pouvoirs publics ont adopté des programmes de soutien à la croissance économique.

Le rôle de l'investissement public a été fondamental dans le développement du pays et le restera dans le futur. En effet, depuis le début des années 2000, plusieurs plans quinquennaux appelés communément plans de soutien à la relance économique (PSRE) ont été lancés :

- Un premier programme (PSRE) 2001-2004 : avec une enveloppe financière de 90 milliards de dollars;
- Un second programme (PSRE) 2005-2009 : avec des engagements de l'ordre de 150 milliards de dollars;

68 Robert CHARVIN, « l'investissement International et le Droit au Développement », l'Harmattan, 2002.

69 L'Algérie dispose d'importante ressource d'hydrocarbures, mais qui s'épuisent d'ici quelques années. Ces ressources sont constituées de pétrole et de gaz, dont l'horizon est fini : dans une vingtaine d'années pour le pétrole et une quarantaine pour le gaz. En dépit de cet épuisement prévisible des ressources naturelles, l'économie algérienne demeure très dépendante des hydrocarbures et faiblement diversifiée. Les recettes liées aux hydrocarbures représentent une part déterminante de l'économie algérienne : 60% des recettes fiscales, 98% des exportations et plus de 25% du PIB.

- Un troisième programme (PSRE) 2010-2014 : de 286 milliards de dollars d'investissement (environ 250 milliard d'euro) seront financés exclusivement par le trésor public⁷⁰.

Un programme en cours (PSRE) 2015-2019: de 210 milliards de dollars⁷¹.

A travers ces plans de relance économiques, on peut affirmer, que les causes du retard dans le décollage économique ne sont pas proprement liées aux raisons budgétaires.

Ainsi, les voies d'améliorations de l'exécution des projets d'investissements dépendent de nombreux facteurs non budgétaires.

II -Le droit fiscal algérien comme élément structurant de la politique d'attractivité:

A travers les contours juridiques applicables aux situations d'investissement mettant en exergue la juxtaposition de deux souverainetés nationales différentes, une résilience inattendue dans l'orientation de la politique fiscale peut y paraître. Dans les mutations engagées notamment en matière de politique fiscale au service de l'investissement, la méthode a offert un point fixe, une sorte de matrice orientable consistant à prendre en charge des mesures souvent d'ordre procédural. Certes, aujourd'hui elle a permis d'ordonner une libéralisation qui n'est pas encore acquise.

La force de l'orientation de l'attractivité tient en partie à un principe d'équilibre : entre la rigueur de la méthode et la souplesse du fonctionnement institutionnel, entre l'expertise et le politique, entre l'attachement au marché et à l'implication des responsables publics. L'existence d'une politique fiscale internationale donne sa chance à des actions d'origine publique de se frayer un chemin.

1- Les perspectives de l'économie algérienne en matière d'attractivité du territoire

1-1 Le facteur de la concurrence intermaghrébine

Les législations des trois pays du Maghreb, Algérie, Maroc et Tunisie se ressemblent quant aux techniques incitatives utilisées.

70 Voir annexe n°1 tableau des contrats internationaux signé par le gouvernement dans divers secteurs stratégiques.

71 Rapport Ministère des finances, Direction Générale du Budget, septembre 2014.

Dans les trois pays, on a adopté, à côté d'une fiscalité de droit commun, un régime dérogatoire généreux dont le champ d'application est presque identique à celui du droit commun ainsi que des régimes fiscaux spécifiques applicables à certaines activités jugées sensibles tel que le secteur énergétique ou minier.

Même si on affirme le principe de liberté des investissements beaucoup d'avantages fiscaux sont octroyés sur agrément. Mais la convergence des politiques fiscales⁷² incitatives n'empêchent pas l'existence d'une concurrence entre eux.

En effet, cette concurrence intermaghrébine peut être perçue à travers la tendance à accorder des avantages fiscaux similaires et qui, pour l'essentiel, consistent en:

L'exonération totale ou partielle des bénéficiaires, de certaines transactions ou opérations au titre des impôts les plus divers (droits de douanes, droits de consommation, TVA, droits d'enregistrements, taxes locales, etc.).

- La mise en place d'un régime favorable de déduction des provisions, amortissements et abattements divers;
- L'application de taux de faveur ou préférentiels par rapport à ceux de droit commun;
- La prise en charge par l'Etat des travaux d'infrastructures, de contributions patronales et des frais de formations professionnelles;
- L'octroi de terrains ou de primes d'investissement ou encore bonification d'intérêts.

Les trois pays maghrébins ont été acculés à accorder ces avantages pour attirer les investisseurs compte tenu de la généralisation des avantages fiscaux octroyés. Ils doivent, en plus, faire face à une concurrence fiscale extérieure à la zone maghrébine. Outre, l'Europe centrale vers laquelle les investisseurs se sont massivement orientés pour des raisons multiples et complexes.

72 P. Rassat, T. Lamorlette, T. Camelli, op.cit. p.37. A ce titre, ces différences de régime offrent des opportunités qui peuvent influencer la stratégie d'implantation des entreprises. Ces opportunités sont offertes à tous les acteurs économiques, quelle que soit leur taille, dès lors qu'ils se développent à l'international.

" Devant le spectre de l'implantation, on surestime trop souvent le poids du paramètre fiscal : ce dernier n'est qu'un élément de la prise de décision, rarement le seul. Il paraîtrait en effet bien peu pertinent de ne décider de la localisation d'investissement productifs que sur la considération d'une économie fiscale, sans tenir compte de la maturité du marché de l'implantation, de la qualification de la main d'œuvre, de la qualité des infrastructures ou de la stabilité économique, monétaire et politique⁷². Il en demeure pas moins vrai que la fiscalité constitue un instrument de gestion important. Elle peut même être un outil de décision particulièrement structurant: de fait, de plus en plus d'entreprises tiennent aujourd'hui compte de l'impact fiscal de leur investissement et ajustant leur stratégie pour optimiser leur fiscalité".

Quand bien même l’Egypte n’est pas membre de l’Union du Maghreb Arabe, elle demeure un concurrent de taille, de par sa proximité avec les pays Maghrébins et sa position stratégique au Moyen-Orient, qui pourrait lui donner un avantage comparatif. Forte de son marché de 75 millions d'habitants et de sa main d'oeuvre moins couteuse que celle du Maghreb, elle s'est lancée dans l'attraction des investisseurs en offrant des incitations extrêmement généreuses.

Mais la concurrence fiscale ne se limite pas aux seules incitations fiscales dérogatoires.

A ce titre des baisses de taux de droit commun sont légiférés, depuis une dizaine d’années. La Tunisie a adopté, en 2006, une loi portant réduction des taux de l’impôt et allègement de la pression fiscale sur les entreprises⁷³.

Le Maroc a réduit, quoique de manière modeste, le taux de l'IS à 35%, alors que l'Algérie l'avait fixé, depuis 1999, à 30%. Le bénéfice réinvesti est largement défiscalisé (article 23 du code tunisien des investissements).

Par ailleurs, le législateur algérien a procédé aux réaménagements des taux à la baisse en les ramenant à 19% pour les activités de production de biens, le bâtiment et les travaux publics, ainsi que les activités touristiques et 25% pour les activités de commerce et de services⁷⁴ ;

En matière conventionnelle, durant la période 1970-2007 l’Algérie a signé 39 accords d’investissement et 21 accords de non doubles impositions tandis que la Tunisie est signataire de 50 accords d’investissement, 47 accords de non doubles impositions et pour le Maroc 47 conventions de non double imposition ont été signées.

73Loi du 18 décembre 2006 relative à la réduction des taux de l’impôt et allègement de la pression fiscale sur les entreprises, Journal Officiel de la République Tunisienne (JO RT, n° 101).

74" Il est soutenu qu’il est préférable de réduire le taux légal de l’impôt sur les sociétés tout en l’appliquant à une large assiette". In" Atelier sur le programme national de réforme de l’investissement pour le royaume du Maroc" du 23-24 Novembre 2006 Séance II: "Évaluation des incitations fiscales" in document OCDE-MENA 23-24 NOVEMBRE 2006, p.1.A ce titre, un autre indicateur sur la politique des dépenses fiscales qui repose foncièrement sur les recettes pétrolières notamment par la mise en place en 2000 d’un Fonds de Régulation des Recettes (FRR). L’Algérie a conduit concomitamment les deux mesures : incitations fiscales dans le cadre de dispositif d’investissement et réduction du taux de l’IBS dans le cadre de la Loi de finances complémentaire de 2008 en adoptant un taux de 25% et 19% par la Loi de finances complémentaire 2008, JO 42, du 27 juillet 2008, modifiant l’article 150-1 du CIDTA.

Cette politique permissive engagée par le gouvernement émane de la rente pétrolière dans la mesure où le réaménagement du taux de l’IBS n’aurait pas impact déterminant sur les pertes de recettes ordinaires étant que le fonds de régulation des recettes pétrolière permet de compenser le manque à gagner en termes de recettes ordinaires afin de réguler la politique budgétaire.

1-2 Un réseau de conventions fiscales élargi nécessaire à la sécurisation de l'investissement étranger

Au début des années 80, les investisseurs étrangers n'avaient pas d'autre choix que spéculer sur le traitement fiscal d'une de leurs opérations avec pour seules lignes directrices des informations générales et abstraites dégagées d'un texte de loi. Avec 39 conventions fiscales signées, dont 21 sont applicables, l'Algérie ne possède pas un modèle prédéterminé de convention et s'inspire généralement du modèle OCDE dans une moindre mesure des dispositions de l'ONU.

La politique conventionnelle fiscale algérienne serait gouvernée par un principe de « concession réciproque dans un intérêt commun » où « le processus de négociation doit répondre aux préoccupations majeures des parties contractantes. L'une de ces préoccupations pour les autorités algériennes, étant de continuer à attirer les investissements étrangers afin de pouvoir accroître les recettes fiscales qui pourraient être générées.

L'importance des réformes en cours ainsi que la conclusion de conventions fiscales restent donc un gage d'optimisme pour les investisseurs qui peuvent désormais se placer dans des situations leur permettant de tirer profit des dispositions légales. Dans l'Algérie moderne les traités fiscaux internationaux, ayant une autorité supérieure aux dispositions fiscales internes, présentent incontestablement un gage de sécurité en prévenant d'éventuels changements de législations interne au détriment de l'investisseur. L'utilisation des conventions fiscales bilatérales est donc, dans ce contexte, essentielle pour obtenir l'assurance d'un traitement fiscal prédéterminé sur certains aspects majeurs tels que la définition de l'établissement stable, le régime des retenues à la source ou l'imposition des plus-values.

Pour les investissements, l'intérêt pour les spécificités du système fiscal algérien est une préoccupation réelle, ces derniers étant à la fois intéressés au montant de l'impôt à payer mais également, et de plus en plus, à la sécurité juridique de leurs opérations ainsi qu'aux moyens de résoudre d'éventuels litiges avec l'administration fiscale.

L'Algérie offre, en effet, d'importantes opportunités commerciales, mais bien souvent, malheureusement, celles-ci présentent un risque important en raison de l'absence de clarté ou de transparence de la législation. La pratique révèle que bien souvent les investisseurs se retrouvent face à des dispositions juridiques et fiscales confuses et parfois incertaines dues

aux évolutions rapides de la législation en réponse à un environnement économique en perpétuelle évolution.

III-Intervention économique de l'Etat dans le cadre de la politique fiscale :

La loi de finances⁷⁵ est l'expression privilégiée de la politique du gouvernement dans la concrétisation des programmes de développement. A travers les mesures qu'elle prévoit, elle constitue l'ancrage juridique et financier annuel des dépenses et recettes du budget de l'Etat, qui maintiennent les équilibres micro et macro-économique du pays⁷⁶.

S'inscrivant dans cette logique, la loi de finances poursuit dans son objectif la réalisation du programme complémentaire de soutien à la relance économique sur les périodes quinquennales 2000-2004, 2005-2009, 2010-2014 et 2014-2015. C'est ainsi qu'elle énonce l'intégration des inscriptions de l'ensemble des autorisations des actions retenues dans le programme complémentaire de soutien à la croissance et la dynamisation de l'activité économique par la mise à niveau du réseau infrastructurel du pays et l'amélioration du cadre de vie du citoyen.

Dans ce contexte , l'orientation retenue à travers les différentes lois de finances , la concrétisation des grands enjeux de la politique économique par le levier fiscal⁷⁷, des plans quinquennaux de développement fixant les axes suivants: le soutien à la création de

l'emploi, le soutien et de dynamisation du marché immobilier, mesures d'incitation économiques et sociales, mesures d'harmonisation et simplification du système et renforcement des moyens juridiques de lutte contre la fraude et le blanchiment de l'argent⁷⁸.

75 « Les lois de finances déterminent la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges qu'elles définissent " l'intérêt de cette définition réside dans tout d'abord dans le lien évident qu'elle établit entre les finances publiques et les politiques économiques. ORSONI (G.), Fiances publiques, édition Publisud, 1999, p51.

76 RAOUYA (A.), Directeur Général des Impôt, in Lettre de la DGI, n°26 février 2007.

77 Selon M. LAURE (M.), Traité de politique fiscale, PUF, 1956, p5. In, Mathieu (J-L), « La politique fiscale », édition ECONOMICA, Paris, 1999, p1. "1a politique fiscale qui consiste « une fois arrêté le principe du prélèvement fiscal, à déterminer les caractéristiques générales de l'impôt en fonction des données économiques et psychologiques ».

78 Il est développé au niveau de l'annexe 2, l'analyse rétrospective de 2000 jusqu'à 2014 de l'évolution des principaux agrégats économiques permettant de structurer les fondements de l'économie algérienne ainsi que de l'orientation économique dans le cadre de la dynamisation des sources de financement. Les indicateurs fiscaux présentés dans l'annexe sont structurés autour des six thèmes portant sur la politique fiscale, qui ont un impact sur le développement économique (en particulier, l'investissement).

1-La loi de finances complémentaire(LFC) pour 2009: ajustement du cadre de l'investissement étranger par des mesures protectionnistes

L'Etat algérien a adopté dans le cadre de la loi de finances complémentaire⁷⁹ pour 2009 un nouveau cadre réglementaire régissant les IDE. Les modifications entreprises ont suscité moult commentaires, et surtout ont fait naître chez les investisseurs étrangers des inquiétudes et des appréhensions⁸⁰.

En effet, les nouvelles exigences vis-vis des investisseurs étrangers sont assez contraignantes. Les commentaires concluent à la lecture de ces amendements, à une indifférence sinon carrément à un rejet des IDE de la part du gouvernement algérien⁸¹. On peut énumérer quatre dispositions qui amendent sérieusement le code des investissements.

79 Il est une tradition juridique en Algérie que la promulgation de Loi de Finances Complémentaire (LFC) se fait par voie d'ordonnance. Dans l'ordre du droit algérien le terme « Ordonnance » est la dénomination générique de certaines décisions du Gouvernement. L'Ordonnance manifeste la décision du Président d'édicter une loi sans passer par le pouvoir législatif. Cette manière d'opérer nous amène à se poser la question de la définition de " l'acte législatif » qui est le plus souvent employé comme synonyme de loi, il désigne alors le produit de l'activité législative à ce titre, selon Pierre -André CÔTÉ, Mélanges PAUL AMSELEK, " le mot " chien" n'aboie pas: réflexion sur la matérialité de la loi", p.282. "Acte législatif" la manifestation de la volonté d'une autorité investie d'un pouvoir législatif (au sens matériel) d'exercer le pouvoir en question Cette acte juridique en amont de l'acte législatif s'autorise de normes et vise la formulation de normes. Il peut aussi faire référence à l'activité même qui consiste à édicter, à modifier ou à abroger des textes de loi. On ne peut échapper à la conclusion que dans le contexte juridique algérien la promulgation des LFC par voie d'Ordonnance constitue un " acte législatif" qui est le premier produit de l'activité du gouvernement, c'est des volontés relevant du domaine de sa compétence et les règles de procédures entourant l'exercice du pouvoir, les lois sont énoncés.

Aussi, de tels dispositifs traduisent, d'une part, un contrôle central de l'activité législative par l'Etat et qui constitue d'autre part, un sentiment de défiance vis à vis de la communauté des affaires internationales et une volonté de contrôler l'investissement étranger par le bais de l'outil fiscal.

80 Dans un panorama des risques, publié le 19 juillet 2010, l'assureur-crédit à l'exportation français (COFACE), tout en maintenant la note risque pays A4, avait annoncé avoir mis sous surveillance négative la note B, environnement des affaires de l'Algérie. Les mesures prises par la LFC 2009 et la LF pour 2010 pour limiter les importations et les sorties de capitaux pénalisent les opérateurs, en renchérissant et en retardant leurs approvisionnements. Elles ont, en outre, accru le poids d'une bureaucratie déjà trop important. Le climat des affaires pâtit également, indique la Coface, des restrictions s'appliquant aux investissements étrangers, qui rend le pays de moins en moins attractif alors que l'économie en a le plus grand besoin pour créer des emplois et de la croissance.

81 Lors de la déclaration de politique générale, présentée à l'Assemblée Populaire Nationale, en réaction aux critiques: « Les chiffres de la Banque d'Algérie, institution responsable du suivi des mouvements transfrontaliers des capitaux, confirment que les investissements étrangers hors hydrocarbures n'étaient pas là substantiellement, avant les mesures prises par le gouvernement », a-t-il indiqué. Il a cité des données de ces investissements depuis 2000 jusqu'à 2008. Ainsi, la valeur de ces investissements était de 21 millions de dollars en 2000, 434,5 millions de dollars en 2005, 928,4 millions de dollars en 2006 et 1,48 milliard de dollars en 2008. « L'année 2009, qui a vu

- L'investissement étranger devra s'acquitter d'un impôt sur les dividendes ;
- Dans tout IDE, le capital devra être détenu au moins à un taux de 51% par des opérateurs algériens (publics ou privé ou une combinaison des deux);
- La mobilisation du financement de l'IDE doit se faire sur le marché bancaire algérien;
- Une balance excédentaire en devise au profit de l'Algérie dans le cadre des projets en partenariat.

Ces nouvelles mesures constituent une véritable "révolution ». Celle-ci est venue mettre un terme, à coup sûr aux investisseurs spéculatifs, qui au rythme de l'évolution risquent de devenir un véritable danger pour l'économie⁸².

Dans le contexte d'une ouverture du pays sur le monde extérieur et d'une concurrence accrue, les enjeux assurantiels des nouveaux risques pris par les pouvoirs publics en faveur de l'attractivité du territoire dans le cadre conventionnel pour les prochaines années se résument en :

- Assurer la stabilité juridique par une meilleure applicabilité des conventions fiscales internationales

la mise en œuvre des nouvelles dispositions applicables aux investissements étrangers, n'a pas vu un recul des apports étrangers hors hydrocarbures qui ont atteint 1,6 milliard de dollars », a insisté Ahmed Ouyahia.

Il a rappelé que le Conseil national de l'investissement (CNI) a octroyé des avantages (exonérations fiscales) à des promoteurs de projets d'une valeur globale de 11,1 milliards de dollars. « L'obligation pour l'investisseur étranger de s'associer avec des capitaux algériens tout en gardant la gestion de la réalisation n'est pas une 'spécificité' algérienne. C'est une règle en vigueur dans de nombreux pays, y compris émergents. C'est un moyen de faire bénéficier l'économie nationale du savoir-faire des partenaires », a-t-il indiqué. Selon lui, certaines expériences d'investissements étrangers se sont révélées fondées sur une conduite spéculative déloyale. Revenant brièvement sur la privatisation des entreprises publiques, il a accusé certains partenaires étrangers de vouloir confiner l'économie algérienne au rang de simple marché par leur refus de reprendre ces unités industrielles

- Dans la même perspective, en utilisant les colonnes d'un quotidien nationale à forte popularité, le premier Ministre algérien Ahmed Ouyahia a noté, "Quel drame y avait-t-il à procéder à quelques ajustements de notre démarche d'économie de marché, dès lors que ce redressement n'est pas synonyme de rupture avec l'efficacité et la compétitivité économiques ?", s'est-il interrogé, avant de poursuivre : « Quel est le dogme qui, au nom de la liberté d'entreprendre, devait nous empêcher d'introduire des correctifs appropriés à la lumière des constats, des expériences et des circonstances, au moment même où la crise économique mondiale a réhabilité ailleurs le rôle économique de l'Etat, et surtout remis en cause le primat de la libre spéculation sur l'économie productive ? » a-t-il noté, l'Algérie, qui faisait l'objet « d'un embargo international non déclaré », a concédé de larges libertés aux investisseurs étrangers. Aussi, a-t-elle le droit, d'après lui, de reprendre la majorité dans les investissements extérieurs chez elle (la règle de 51/49). « Ce même principe prévaut dans d'attrayantes destinations de l'investissement étranger, au Moyen-Orient et en Asie », in Journal Liberté du 21 octobre 2010.

82 Les investissements directs étrangers inscrits auprès de l'Agence Nationale chargée de l'Investissement (ANDI) pendant la période 2002-2008, étaient de 399 projets pour un montant de 922.6 milliards de DA, soit 15,9 % du montant global. In Revue EL-DJAZAIR, n°17, août 2009, p.29.

- Dépasser les freins institutionnels en matière de transfert de capitaux pour les entreprises étrangères dans le cadre de la politique partenariale;
- Mettre en place un climat des affaires propice au développement des activités productives, et notamment à l'investissement privé étranger dans le cadre des contrats internationaux à l'épreuve d'un droit conventionnel algérien.

A ce titre, les conventions fiscales internationales peuvent jouer un rôle croissant, dans la prise en compte des interactions économiques ce qui conduit et orienter l'analyse vers celles des règles et la mise en œuvre de la norme fiscale internationale.

La convention fiscale occupe un statut particulier dans les relations économiques internationales. En effet, deux niveaux de règles peuvent être distingués : celui des règles régulatrices, permettant la coordination des comportements et celui des règles constitutives, relevant en amont des premières, du domaine du droit interne. La convention se retrouve à ces deux niveaux et peut jouer la locomotive des flux d'investissement.

Sur la base de ces considérations, nous avons structuré notre travail en deux parties.

La première partie est consacrée à l'étude et l'évolution du dispositif conventionnel fiscal algérien dans le cadre des contrats internationaux. Cette première partie, elle englobe quatre chapitres : le premier chapitre présente les aspects de l'évolution de la souveraineté fiscale algérienne, le deuxième chapitre traite les contrats internationaux : la typologie et formes contractuelles des contrats en Algérie, le troisième chapitre porte sur la notion d'établissement stable et les contrats internationaux et le quatrième chapitre a trait aux contrats internationaux à l'épreuve d'un droit conventionnel algérien.

Au titre de la deuxième partie, elle évoque l'applicabilité des conventions fiscales et leur impact sur l'attractivité des investissements étrangers. Cette deuxième partie comporte quatre chapitres : le premier chapitre traite du cadre d'attractivité des investissements directs étrangers, le deuxième chapitre porte sur la réalité des investissements directs étrangers en Algérie. En ce qui concerne le troisième chapitre a trait aux enjeux des conventions fiscales internationales et leur intégration en droit fiscal algérien, tandis que le dernier chapitre porte sur le rôle des conventions fiscales dans la promotion des investissements.

PARTIE I: LA PLACE DE L'ORDRE FISCAL INTERNATIONAL DANS LE DROIT FISCAL

Le droit fiscal est l'ensemble des règles de droit en vertu desquelles un Etat prélève des impôts. Parmi les particularités du droit fiscal international présente un rapport renforcé avec le concept de souveraineté nationale s'exerçant sur un territoire.

Le droit fiscal international sera donc, au premier chef, l'ensemble des règles de droit interne ou international régissant la perception de l'impôt en rapport avec des faits générateurs comportant au moins un élément d'extranéité. Dans une perspective plus large, voire comparatiste, le droit fiscal international sera l'étude des techniques juridiques appliquées à l'imposition de situations transfrontalières.

Avec la globalisation des échanges, on assiste à une internationalisation de l'économie et bien sûr de la fiscalité, ce qui rend nécessaire l'adoption d'un certain nombre de règles qui régissent les relations fiscales internationales et qui optent pour une équité et une justice fiscale c'est le rôle principal du droit fiscal international.

Ces différentes règles sont généralement régies par des principes qui assurent leurs bonnes applications. C'est le but de cette première partie au cours de laquelle on va essayer de présenter l'évolution du droit fiscal contemporain algérien dont le premier titre est consacré à la souveraineté fiscale traitée en deux chapitres : le premier chapitre traite de la notion de souveraineté fiscale algérienne, le deuxième chapitre a trait la notion d'établissement stable en droit conventionnel.

Au niveau du second titre, nous évoquerons le droit conventionnel à l'épreuve des contrats internationaux. Cette étude sera répartie en deux chapitres : le premier chapitre traite de la notion des contrats internationaux et le second chapitre est consacré à la fiscalité des contrats internationaux.

TITRE I : LA SOUVERAINETE FISCALE ALGERIENNE ET LA PLACE DU DISPOSITIF CONVENTIONNEL

La mondialisation de l'économie entraîne pour un Etat d'importantes conséquences dans le domaine de la fiscalité du fait que la fiscalité est définie comme une particularité pour un Etat qui se manifeste par sa souveraineté fiscale, avec une territorialité bien cernée et des régimes d'imposition prescrits pour cet effet. La fiscalité peut être orientée vers des objectifs bien déterminés, vu qu'elle peut exercer une influence qui peut être non négligeable sur les investissements, notamment étrangers.

CHAPITRE 1: LA NOTION DE SOUVERAINTE FISCALE ALGERIENNE

Dans ce chapitre pour évaluer le chemin parcouru il serait opportun de retracer les contours ayant dessiné la consécration de la souveraineté fiscale algérienne. Cette étape pourrait nous permettre de voir plus clair sur les implications des changements institutionnels marqués d'une part, par le poids juridique colonial et ses implications sur l'évolution de la législation fiscale algérienne et d'autre part, des exigences de développement économique et commercial.

Section 1: L'édification de la souveraineté fiscale algérienne : une transition irréversible sous le poids d'un héritage juridique colonial

L'application de la souveraineté des Etats est la notion de base du droit fiscal international : l'idée de la souveraineté est intimement liée à la question de la territorialité avant de cerner le contenu de la souveraineté fiscale, il y a lieu de préciser, au préalable l'évolution de la souveraineté fiscale à l'intérieur duquel s'est édifié le territoire fiscal algérien.

Paragraphe 1 : Les étapes successives dans la construction de la souveraineté fiscale algérienne

Les Etats restent toujours attachés à leur souveraineté politique et aussi à leur souveraineté fiscale, malgré l'internationalisation des échanges. La souveraineté exprime un pouvoir total et absolu, c'est à dire ce pouvoir n'est pas soumis à aucune autorité supérieure.

Qui dit souveraineté dit absence de toute subordination organique et l'Etat seul possède la compétence de la compétence⁸³. En termes de droit international, il désigne le droit absolu qu'a tout peuple indépendant de régler ses propres affaires sans n'en devoir compte à quelque autre peuple que ce soit.

La souveraineté fiscale peut se définir comme étant le pouvoir d'édicter un système d'impôt, soit par la voie législative, ou soit par la voie règlementaire. Possédant une autonomie technique par rapport aux systèmes susceptibles d'entrer en concurrence avec lui. Ou bien on peut considérer qu'est revêtue de la souveraineté fiscale, l'autorité qui, sur un territoire déterminé détient le pouvoir exclusif de créer un système d'impôt et de l'appliquer.

Cependant, dans ce cas les Etats sont totalement libres d'exercer un pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de leur territoire. Ainsi, un système fiscal techniquement autonome veut dire qu'il contient toutes les règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement nécessaire à la mise en œuvre. Chaque Etat, faisant preuve de sa souveraineté fiscale, doit déterminer les conditions qui rendent une opération imposable sur son territoire, selon les règles de territorialité.

La question de la réforme fiscale en Algérie a commencé avec l'avènement de l'indépendance. Cette période post coloniale a été un moment décisif et crucial dans la construction d'un système fiscal algérien. C'est à partir de cette période qu'ont débuté les manœuvres politiques pour la mise en place des premiers jalons du nouveau système fiscal imprégnant d'une manière profonde l'évolution de la souveraineté fiscale algérienne à travers ses différentes phases.

⁸³ Gest, (G.), Texier, (G.), « Droit fiscal international », PUF, 2ème édition, Paris p16

A ce titre, la fixation de l'espace territorial de l'Etat algérien émane de deux procédés : le premier est politique avec la grande influence de l'Organisation des Nations-Unis le second est conventionnel, il s'agit exclusivement des accords ratifiés par l'Algérie dans lesquels la démarcation du territoire fiscal se trouve amplement défini de la même manière.

Le législateur algérien juste après l'avènement de l'indépendance en 1962 consacre clairement dans les nouveaux textes juridiques entrepris relatifs à l'organisation de la vie politique, économique et sociale d'un pays fraîchement indépendant l'adoption du principe de souveraineté. En effet, l'Organisation des Nations unies avait largement favorisé le mouvement de décolonisation et cela conformément à ses principes constitutifs, qui s'était amorcé à la fin de la seconde Guerre mondiale et s'est accéléré pour atteindre son apogée au début des années 60. En décembre 1961 est proclamée sa première décennie pour le développement très imprégnée d'un esprit d'assistance.

Les pays qui accèdent à l'indépendance réalisent que l'autonomie politique qu'ils ont acquise doit s'accompagner d'une profonde modification du contexte économique international pour leur permettre de se développer. Ces pays nouvellement indépendants trouvent place au sein de l'Assemblée Générale des Nations-Unies, ce qui va leur permettre de défendre leurs intérêts au sein d'une tribune internationale. D'autant que la conjoncture économique des pays industrialisés, alors en pleine période de "trente glorieuses" et de croissance à deux chiffres, se prête favorablement aux revendications des pays émancipés.

En décembre 1964 se tient la première Conférence des Nations -Unies pour le commerce et le développement. En octobre 1970 est proclamée la "stratégie du développement des Nations -Unies pour la deuxième décennie". Le 17 décembre 1973, quelques jours après l'ouverture de la troisième Conférence, l'Assemblée Générale consacre le droit inaliénable des Etats à une souveraineté permanente sur toutes leurs ressources naturelles terrestres.

La souveraineté permanente est également reconnue aux Etats, dans la limite de leur juridiction nationale, aux ressources se trouvant sur le sol et sous-sol de la mer, ainsi que dans les eaux sous-jacentes.

L'année 1974 marque l'apogée de ce mouvement de prise en compte des revendications des pays en développement⁸⁴. L'Assemblée Générale des Nations-Unies adopta ainsi en mai un

" Programme concernant l'instauration d'un Nouvel ordre Economique International ", et en décembre, « la charte des droits et devoirs économiques ». Une partie IV est annexée à l'accord du GATT⁸⁵ de 1974 afin d'encourager le commerce entre pays en développement et de permettre aux pays développés d'accorder à ces derniers des avantages sans contrepartie.

Trois semaines plus tard, après l'investiture officielle du premier président algérien Ahmed BEN BELLA le 15 septembre 1963, celui-ci suspend la première Constitution proposée par l'Assemblée Constituante qui a géré la période de transition de l'indépendance officielle de l'Algérie après le référendum organisé le 03 juillet 1962 sur l'autodétermination du peuple algérien on s'octroyant les pleins pouvoirs. Cette décision illustre la complexité de la tâche de construction institutionnelle et de réorganisation du pays⁸⁶ auxquels était confronté le pouvoir en place.

La seconde conséquence, est la confirmation de la souveraineté nationale dans cette loi en affirmant clairement au début la suspension des textes de loi en contradiction avec la souveraineté nationale, et qui fut suivi par la suite, d'une ordonnance du 5 juillet 1973 qui est venu abrogeant la loi du 31 décembre 1962 et prévoyant que toute législation devrait être algérianisée au 5 juillet 1975. Cette ordonnance dispose dans son article 3 qu'une instruction sera prise pour fixer les modalités de son application. Or, cette instruction n'a pas vu le jour, ce qui a eu pour effet d'accélérer le mouvement des codifications et d'élaboration d'une législation fiscale algérienne.

84La Charte nationale de 1976, document de référence idéologique du régime, consacre le socialisme comme une « option irréversible », et fixe les grandes orientations politiques économiques et culturelles. La Constitution de novembre 1976 confirme « l'islam comme religion d'État ». La première Assemblée Populaire Nationale est élue le 25 février 1977. Le 24 février 1971, le président BOUMEDIENE amorce la « décolonisation pétrolière ». Au vieux régime des concessions est substituée une prise de contrôle à 51 pour 100 des sociétés pétrolières françaises. Le pétrole et le gaz sont nationalisés. Seule la Compagnie française des pétroles (Total) acceptera de continuer ses activités, les autres compagnies pétrolières quittant l'Algérie. Le processus de nationalisation des intérêts pétroliers étrangers indique une radicalisation des choix stratégiques du pouvoir sur le plan politique.

85 GATT: (the General Agreement on Tariffs and Trade), un accord général sur les tarifs douaniers et le commerce signé en octobre 1947 par vingt-trois pays visant à libéraliser le commerce.

86En Algérie, l'Etat -nation, construit au lendemain de l'indépendance sur le modèle français essentiellement, jacobin et centralisateur, même si l'idéologie officielle du système avait une option socialiste. A cet effet, on ne peut nier que la construction juridique en droit fiscal est calquée foncièrement sur l'héritage juridique français.

Cette option faite par les autorités algériennes a conduit à procéder à la reconduction du système fiscal en vigueur sous la colonisation, afin d'assurer, d'une part, le fonctionnement normal des institutions étatiques et d'allouer, d'autre part, les moyens financiers nécessaires à la prise en charge de l'appareil de production.

Ainsi, au lendemain de son indépendance, l'Algérie a opté pour une économie de type centralisé dans laquelle le secteur public devait être dominant. Il en a résulté, logiquement, l'attribution d'un rôle marginal, voire insignifiant au secteur privé⁸⁷.

Pour comprendre ce choix délibéré, il faudrait rappeler, brièvement les caractéristiques de l'économie algérienne en 1962. A. Brahim⁸⁸, ancien ministre de l'économie pendant la période la qualifie de désarticulée, déséquilibrée, et dépendante de la France.

En effet, la situation précaire léguée par le départ de la France ayant abandonné la machine de production industrielle et commerciale avec en plus le retour massif en métropole des européens d'Algérie a complètement désorganisé une économie de type colonial ébranlée par huit années de guerre (1954-1962).

Cette situation justifie amplement le maintien de l'héritage colonial comme seul moyen en mesure de procurer à l'Etat les ressources indispensables à son développement. Dans ces conditions, il était normal que le rôle financier de l'impôt soit privilégié eu égard aux énormes besoins de financement d'une économie en pleine construction⁸⁹.

Aussi, il convient en particulier de souligner, que l'Etat algérien exerce désormais par l'entremise d'un institut d'Emission spécifiquement algérien son droit régalien d'émettre de la monnaie⁹⁰. Une autre démarche, importante dans la quête de la souveraineté de l'Etat algérien pour une expression pleine de l'exercice de tous les attributs de la souveraineté. Par cette manœuvre, dans le cadre de la transition du système monétaire, l'Algérie a mis fin au protocole signé le 28 août 1962, entre l'Etat algérien, et la Banque d'Alger, qui avait été créée par la loi du 4 août 1851, et avait jusqu'au 30 juin 1962, exercé le pouvoir d'émission des billets de banques en Algérie dans le cadre de la souveraineté française.

87 Les premières explications doctrinales de la politique de développement économique en Algérie remontent au programme de Tripoli (juin 1962).

88 Brahim (A.), « *Stratégies de développement pour l'Algérie, défis et enjeux* », Ed Economica, 1991, pp 58-62.

89 Bouderbala (M.A.), « *La réforme fiscale en Algérie, pendant la colonisation française de 1830 à 1962* », in Revue ELDJAZAIR, n° 49, avril 2012

90 J.O RADP, n°10, du 2812/1962

A-Le territoire fiscal algérien : son insertion dans les conventions fiscales internationales algériennes.

Le territoire fiscal algérien se présente, dans un premier temps, comme étant plus étendu que son territoire politique, à l'intérieur duquel l'Algérie exerce incontestablement une souveraineté politique absolue.⁹¹

Lors des travaux de la 3ème conférence des Nations Unies sur le droit de la mer qui se concrétisèrent par l'adoption, le 10 décembre 1982, à Montego Bay (Jamaïque) de la Convention des Nations Unies sur le droit de la mer (CNUDM), l'Algérie, Etat côtier sur la rive méditerranéenne a choisi de mettre en œuvre cette Convention et la façon dont elle va recevoir et en intégrer les dispositions dans son ordre juridique interne.

L'Algérie signa cette Convention dès 1982, mais ne procéda à sa ratification que le 11 juin 1996. L'Algérie a fait de la coopération régionale internationale une des priorités pour l'application de cette Convention. C'est ainsi d'ailleurs que l'Algérie s'est attelée à la mise en place d'un cadre juridique adapté à l'application nationale de la CNUDM reposant à la fois sur les fondements d'un processus normatif approprié ainsi que sur un édifice institutionnel et opérationnel performant.

On peut constater une forte implication pour la bonne mise en œuvre des normes internationales définissant le territoire fiscal dans le droit interne.

Avec l'ouverture de la troisième Conférence des Nations-Unies sur le droit de la mer⁹², les pays en développement avaient pour la première fois l'opportunité de participer à l'élaboration d'une convention qui pouvait être le point de départ d'un nouvel ordre économique international⁹³.

91 Le territoire politique, lieu d'exercice d'une souveraineté absolue, couvre la zone terrestre y compris les îles ainsi que la mer territoriale qui s'étend jusqu'à 12 miles marins à partir de la ligne de base qui constitue le point de démarcation entre les eaux intérieures et la mer territoriale

92 La principale source du droit maritime algérien est l'ordonnance n°76-80 du 23 octobre 1976 portant code maritime, publié au journal officiel Algérien le 10 avril 1977.

93 Le 1er mai 1974, l'Assemblée générale adopte la résolution 3201(S.VI) portant « Déclaration relative à un nouvel ordre économique international ».

Le droit de la mer fait traditionnellement l'objet d'une approche dichotomique⁹⁴ permettant uniquement la coexistence de deux régimes, l'un de liberté, l'autre d'appropriation nationale. La convention de Montego Bay s'efforce de donner corps à cette idée en instaurant un système institutionnel et en définissant la notion de territoire⁹⁵. En effet, devant les perspectives nouvelles offertes, en matière d'exploitation des ressources naturelles de la mer, de son sol et son sous-sol, les Etats disposant d'une bordure maritime, manifestent depuis quelques années une claire tendance à étendre leur souveraineté fiscale sur les espaces maritimes jouxtant leurs territoires.

Cet accord démontre la nature des délimitations maritimes. Il faut noter à ce propos que l'accord ne fait aucunement mention de la procédure de fixation de l'espace territorial de l'Etat Algérien.

Mais initialement, et avant l'entrée en vigueur de la convention des Nations-Unies sur le droit de la mer de 1982, les éléments de réponse sont déjà donnés par le droit international coutumier avant qu'ils soient codifiés par la convention des Nations Unies sur le droit de la mer conclue le 10 décembre 1982⁹⁶. Les frontières terrestres et maritimes n'ont pas la même signification dans l'inconscient collectif. Leur portée symbolique est profondément différente. Les frontières terrestres ont pour objet de délimiter des souverainetés territoriales au sens le plus complet du terme, tandis que les frontières maritimes ne séparent pour l'essentiel que des juridictions maritimes relatives à ces droits certes souverains mais finalisés et limités. Les conditions d'établissement de ces deux types de frontières répondent à des finalités propres. La définition des frontières terrestres est une opération de nature substantiellement politique qui ne répond à aucune règle de droit international. Il s'agit d'un processus avant tout politique qui répond à l'idée qu'il ne saurait y avoir de chevauchement de souveraineté sur un même espace et par conséquent, un espace donné doit nécessairement relever en droit de la souveraineté de l'un ou de celle de l'autre ».

94 SEZNEC, (G.), « L'évolution du régime juridique de la Zone entre signature de la Convention de Montego Bay sur le droit de la mer et son entrée en vigueur », D. E.S.S de Droit Maritime et de Droit des Transports, Faculté d'AIX-MARSEILLE, 1997.

95 L'Etat côtier, selon l'art 2 de la convention de Montego Bay, dispose de la pleine souveraineté sur sa mer territoriale de la même manière que sur son territoire terrestre. Cela signifie que les eaux territoriales, ainsi que les eaux internes, font identiques parties du territoire de l'Etat. Ce principe général s'apparait à présent consolidé dans le code des douanes algériennes dans son article premier.

96 La convention de l'ONU du 10 décembre 1982 sur le droit de la mer a été signée en 1982 par l'Algérie et ratifiée le 11 juin 1996.

L'établissement des limites maritimes répond en revanche à des règles juridiques plus formalisées. Les conventions de Genève (1958) et de Montego Bay (1982) posant certaines normes d'une précision toute relative permettant de fixer le tracé des lignes délimitant les espaces maritimes. Frontières maritimes et frontières terrestres présentent néanmoins une proximité grandissante en ce qui concerne leurs caractéristiques juridiques et leur régime respectif. Du fait du lien étroit entre espace maritime et espace terrestre. A la « territorialisation » des eaux intérieures et des eaux territoriales s'ajoute l'extension des compétences des Etats riverains aux espaces maritimes se situant au-delà de la limite extérieure des eaux territoriales qui ont amené à considérer davantage les limites maritimes comme des frontières nécessitant stabilité et pérennisation⁹⁷

En effet, il n'existe pas de texte fiscal établissant ce qu'est le champ d'application précis de la notion de territoire fiscal dans les différents codes fiscaux⁹⁸. Ce qui ne laisse pas de soulever des difficultés lorsqu'il convient d'interpréter l'expression « Algérie » que l'on retrouve dans des dispositions conventionnelles ou textes fiscaux.

Mais l'expression la plus claire de l'exclusivité des compétences étatiques résultant de la souveraineté résulte de la définition douanière du territoire. Dans ses dispositions le principe de compétence fiscale de l'Etat sur le territoire est manifestement évoqué.

A cet égard, le code des douanes affirme la délimitation territoriale respectivement dans ses articles premiers et deux, qui comprend le territoire national, les eaux intérieures, les eaux territoriales, la zone contiguë et l'espace aérien qui les surplombe.

De ce point de vue, une affirmation du principe de l'exclusivité de la compétence territoriale fiscale dans le code des Douanes : Ainsi dans son article premier ce code l'affirmait : « le territoire douanier, lieu d'application du présent code, comprennent le territoire national, les eaux intérieures, les eaux territoriales, la zone contiguë et l'espace aérien qui les surplombe ».

97 Delphine PERRIN, ' « La Cour Internationale de Justice et l'Afrique », Thèse de Doctorat en Droit, faculté de droit et de science politique d'Aix –Marseille, octobre 2011, P.245.246

98 Dans l'attente de la confection d'un code général des impôts, nous mentionnons que depuis l'avènement de l'indépendance à ce jour le système fiscal est édicté dans cinq codes : le code des impôts directs et taxes assimilées, le code des impôts indirects et taxes assimilées, le code des taxes sur le chiffre d'affaires, le code d'enregistrement et le code du timbre. Cette particularité est révélatrice de la disparité des dispositions fiscales rendant le texte fiscal illisible.

En outre, sur la même lignée l'article 2 du même code dispose que : « les lois et règlements douaniers s'appliquent uniformément sur tout le territoire douanier. Toutefois, des zones franches soustraites à tout ou partie de la législation et de la réglementation en vigueur peuvent être constituées dans le territoire douanier dans les conditions déterminées par la loi ».

Ce qui importe c'est la volonté politique de faire ensemble et la méthode choisie, celle des « petits pas ».⁹⁹ Par ailleurs, la plupart des conventions fiscales signées par l'Algérie règlent elles-mêmes la question de territorialité. Certaines prévoient que le terme « ALGERIE » désigne le territoire de la République algérienne et les zones adjacentes aux eaux territoriales de l'Algérie sur lesquelles, en conformité avec le droit international, et la législation nationale, l'Algérie peut exercer les droits relatifs au lit de la mer, au sous-sol marins et à leurs ressources naturelles¹⁰⁰. On peut noter de l'analyse des Conventions Fiscales Internationales, les limites du territoire fiscal « algérien » coïncident avec celles à l'intérieur desquelles s'exerce la souveraineté politique, bien entendu, il n'y a guère de difficulté pour le territoire terrestre algérien : le territoire politique et le territoire fiscal coïncident.

Une seule convention conclue par l'Algérie emploie d'autres formulations tout en faisant référence, expressément, à l'espace aérien en stipulant que : « le terme Algérie » désigne : la République algérienne y compris les îles, les eaux intérieures, les eaux territoriales, l'espace aérien ainsi que tout autre espace maritime qui, conformément au droit international relève de la souveraineté et/ou de la législation algériennes¹⁰¹.

99 Citation empruntée à Thierry Lambert, de l'harmonisation et l'intégration des législations fiscales nationales dans le cadre de l'Union européenne, publié dans la revue trimestrielle de droit commercial et de droit économique, Dalloz, 2009,3, pp. 517-528

100 Ainsi, dans le cas de la convention Algéro-Canadienne du 19 novembre 2000 qui prévoit l'application spatiale dans l'article troisième que le terme « Algérie » désigne la république algérienne démocratique et populaire et, employé au sens géographique, il désigne le territoire de république algérienne démocratique et populaire y compris la mer territorial et au-delà de celle-ci, les zones sur lesquelles en conformité avec le droit international algérienne démocratique et populaire exerce sa juridiction ou des droits souverains aux fins de l'explorations et de l'exploitation des ressources naturelles des fonds marins, de leurs sous-sols et des eaux sur jacentes

¹⁰¹ Il s'agit de la seule convention conclue avec la république d'Indonésie le 28 avril 1995 en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune ou on fait référence à l'espace aérien.

La finalité de ce principe est la mise place pour la première fois d'une « compétence exclusive » de l'Etat en matière fiscale, les premiers efforts pour construire un « ordre fiscal international » étaient basés sur deux idées fondamentales :

- Eviter une superposition d'impositions, qui seraient particulièrement préjudiciables au développement du commerce international.
- Tandis que, les différences, les contradictions entre législations nationales ne devraient pas aboutir à une absence d'imposition des opérations déterminées.
- Ces deux idées paraissent constituer le « socle minimum » d'un ordre fiscal international. Sur la base de ce qui a été dit jusqu'ici, il y a lieu de penser que l'article 1 du code des douanes correspond vraiment à la convention Montego Bay.
- En effet, les conséquences pratiques de ces principes sont les suivants :
- Les produits retirés de l'exploitation du plateau continental sont intégrés dans la base d'imposition à l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés (IBS).
- Les opérations réalisées sur le plateau continental sont passibles de la TVA, mais les entreprises exploitantes peuvent bénéficier du régime de la suspension de taxe sur les acquisitions d'installations, dispositifs matériels et produits nécessaires à l'exploitation.
- Le plateau continental, rentre en principe, dans le champ d'application de conventions internationales.

Paragraphe 2 : Les limitations de la souveraineté fiscale algérienne

A l'origine la conception de la souveraineté fiscale revêt un caractère absolu. Et même jusqu'aujourd'hui, la fiscalité des Etats est toujours caractérisée par l'inexistence de règles ou de principes fiscaux généraux de portée universelle qui transcendent cette souveraineté. Plus particulièrement, aucune règle générale et obligatoire n'édicte une prohibition pure et simple de la double imposition.

A l'instar de la souveraineté politique, la souveraineté fiscale présente, de plus en plus, un caractère essentiellement relatif. En effet, parce qu'il est souverain, l'Etat peut ainsi consentir des dérogations au principe selon lequel les lois fiscales étrangères sont inapplicables sur son territoire.

Il peut également, limiter, unilatéralement ou par voie conventionnelle, et notamment pour éviter les doubles impositions, son pouvoir d'appliquer les impôts qu'il a la liberté de créer. La mise en œuvre de la souveraineté de l'Etat en matière fiscale, par le législateur national ; limitée ou encadrée, par des dispositions juridiques d'ordre interne ou international, l'est également, de manière de plus en plus sensible et sans irréversibilité, par des dispositions de caractère supranational

Cependant, cette affirmation doit être actuellement nuancée de fait que cette souveraineté est en train de subir une remise en question, notamment par les regroupements régionaux ainsi que par l'explosion de l'immatériel et du virtuel.

Il est assez paradoxal de constater, à cet égard, que devant une situation mondiale caractérisée par une interprétation, une solidarité des intérêts et une interpénétration croissante des économies, s'affirme une imperturbable souveraineté fiscale.

A- La primauté des conventions fiscales sur le droit interne.

La reconnaissance de l'applicabilité directe du droit international conventionnel en droit interne signifie de manière concomitante la supériorité de ce dernier sur les normes législatives de droit interne. La Constitution¹⁰² algérienne consacre la supériorité du droit international conventionnel sur les lois. Par ailleurs, l'absence de position expresse relative aux rapports entre le droit international conventionnel et la loi, plus généralement les actes législatifs constituent une importante source d'insécurité juridique.

Le silence de la Constitution sur cette question, a laissé le terrain libre dans le domaine fiscal. Par conséquent, il faut envisager un renforcement de la solution doctrinale relative à cette question et les solutions juridiques adoptées.

¹⁰²La Constitution des Etats peut jouer un rôle en matière de fiscalité internationale à la fois par les principes qu'elle pose et par les règles d'organisation des pouvoirs publics qu'elle fixe. Les traités ont une importance particulière dans le domaine de la fiscalité internationale mais la loi est cependant la principale source du droit fiscal international. Le cadre juridique de l'élaboration des conventions fiscales internationales peut être appréhendé à travers la constitution de 1996 qui en son article 77 §9 stipule que « le président de la république conclut et ratifie les traités internationaux » et le décret n°02-403 du 26 novembre 2002 fixant les attributions du ministère des affaires étrangères. On peut notamment lire dans l'article premier de ce décret que le Président délègue ses prérogatives de conclusion des conventions au profit du Ministre des Affaires Etrangères lequel conduit les négociations, signe tous les accords, conventions, protocoles et pourvoit à leur ratification et publication. De même, le ministre des affaires étrangères défend la position officielle de l'Etat, en cas de défaut d'interprétation commune par les Etats contractants.

En absence, d'un encadrement sur la portée de la question du droit international et les rapports entre le droit international et l'ordre juridique interne en témoignent. En effet, la doctrine algérienne consacre le principe de primauté du droit international conventionnel sur les lois¹⁰³.

B- Les différentes sources doctrinales

Il existe, tout d'abord, des sources communes tant en droit fiscal interne qu'au droit fiscal international, à savoir: la Constitution, la jurisprudence et la doctrine administrative.

A côté, il existe des sources propres au droit fiscal international. Il s'agit des sources doctrinales internationales, des conventions internationales et de la coutume.

Les problèmes fiscaux internationaux ont été débattus initialement dans les grandes instances, au sein desquelles les principales puissances, impliquées dans le commerce international, ont été exclusivement représentées. Les premiers modèles de convention ont été mis au point, au départ, par la Société des Nations (SDN), perfectionnés par l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economique (OCDE), et adaptés aux conditions économiques et financières des pays en développement par l'Organisation des Nations Unies (ONU).

La conclusion de conventions fiscales internationales a été fortement stimulée par les travaux de ces organisations internationales. Nous allons donc examiner, suivant leur succession chronologique, les travaux de la SDN, de l'OCDE et de l'ONU.

103L'articulation du droit international et du droit interne présente en droit fiscal français une originalité par rapport aux disciplines juridiques. Ainsi, en cas de conflit portant sur un problème de droit privé, on sait que le juge commence par rechercher quelle est la loi applicable et il appliquera lui-même la loi étrangère si celle-ci est compétente. Le juge fiscal ne peut opérer de la sorte car il n'a pas vocation à appliquer le droit étranger, mais seulement le droit français. Quand survient un litige comportant un élément d'extranéité, le juge fiscal commence donc par vérifier si l'imposition litigieuse est ou non conforme au droit français. Dans la négative, l'imposition est sans fondement légal; le juge l'annule en conséquence et on reste là. Une convention internationale ne saurait donc légaliser une imposition qui ne serait pas conforme aux prescriptions du droit interne. Ce n'est que dans l'hypothèse inverse, lorsque l'imposition est régulière au regard des prescriptions du droit interne, que le juge doit vérifier si la convention fiscale n'écarte pas en l'espèce l'application du droit interne. Autrement dit, la convention ne peut que retirer le droit d'imposition reconnu par la législation interne. Ce principe n'a pas cependant de valeur constitutionnelle et la loi peut toujours prévoir qu'un impôt pourra être directement prélevé en application d'une convention internationale sans passer par le canal du droit interne. C'est ce qui prévoit l'article 209-1 du CGI en matière d'impôt sur les sociétés: " les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés. En tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées en France ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention fiscale internationale relative aux doubles impositions". Voir l'arrêt Charles AZNAVOUR rendu par le Conseil d'Etat le 28 mars 2008, n° 271366: Dr. fisc.2008, n°17, comm.293, con. CL. Landais; RJF 5/2008, p. 447, chron. J. Burguburu.

1-Les travaux de la S.D.N:

Les premières réflexions sur les problèmes fiscaux internationaux ont été menées au sein de la Société des Nations, ancêtre de l'Organisation des Nations Unies.

En effet, dès 1922, a été créé un groupe d'experts, composé de fonctionnaires de sept pays européens, la mission assignée à ce groupe ayant été l'élaboration de projets de modèles de conventions fiscales.

En 1928, "une réunion générale d'experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale", convoquée par la S.D.N, a adopté deux séries de textes¹⁰⁴:

- Un Modèle de convention destinées à éviter les doubles impositions;
- Un Modèle de convention bilatérale sur l'assistance administrative et judiciaire en matière de recouvrement.

Le modèle de conventions destinées à éviter les doubles impositions, a été marqué par l'influence des pays européens:

D'une part, ces modèles prévoient des règles distinctes pour chaque catégorie de revenus. Ces modèles sont plutôt adaptés à des régimes d'impôts cédulaires¹⁰⁵, généralement en vigueur à cette époque en Europe. D'autre part, s'agissant du critère de rattachement des revenus, le modèle combine le critère du domicile du contribuable et celui de la source des revenus.

En effet, les ressortissants européens effectuaient la majeure partie de leurs investissements extérieurs sous forme de placement en portefeuille dont les revenus étaient imposables dans l'Etat du domicile (plus souvent Etat européen).

Or, les pays importateurs de capitaux souhaitent, à leur tour, avoir la maîtrise de l'imposition (ou du moins ils veulent bénéficier d'un partage d'imposition).

Le modèle de convention sur l'assistance administrative prévoyait et organisait des procédures d'échanges de renseignement.

104 S. Besbous, Mémento de fiscalité internationale, édition SB, Tunis, 2009, p.31

¹⁰⁵Historiquement, l'impôt sur le revenu apparaît sous la forme d'un impôt cédulaire, c'est-à-dire d'une taxe qui porte séparément sur chaque catégorie-ou cédule- de revenu. L'imposition cédulaire permet d'adapter les modalités de taxation à la nature du revenu. Les revenus difficiles à évaluer peuvent ainsi faire l'objet d'une imposition forfaitaire, tandis que ceux plus facilement contrôlables sont déclarés. Par le contribuable. De même, les taux d'imposition pourront varier d'une cédule à l'autre, Pierre Beltrame, La fiscalité en France, 20ème édition, 2014, Paris, Hachette, p165

Le perfectionnement de ces modèles par le Comité fiscal permanent de la SDN, aboutit à l'adoption des conventions modèles de Mexico. Les modèles de la Convention de Mexico ont été adoptés lors de la deuxième conférence générale du Comité Fiscal de la SDN tenu à Mexico en juillet 1943. Compte tenu de la situation mondiale, les pays de l'Amérique latine importateurs nets de capitaux, étaient principalement représentés. Cette conférence a adopté un Modèle de convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus ainsi que le protocole y annexé, ainsi qu'un Modèle de convention bilatérale pour l'établissement d'une assistance administrative réciproque en matière d'assiette et au recouvrement des impôts directs et un protocole y annexé et un Modèle et protocole y annexé en matière tendant à éviter la double imposition en matière d'impôt sur les successions. Réuni à Londres pour sa dixième session en mai 1946, le Comité fiscal permanent de la SDN a revu et remanié les modèles de Conventions fiscales de Mexico. Les modifications proposées par les délégués des pays exportateurs nets de capitaux étant représentés en plus grand nombre qu'à Mexico ont surtout porté sur les dispositions concernant l'imposition des intérêts, des dividendes, des rentes et des pensions. Mais les modèles de ces conventions n'ont pas trouvé un terrain d'application compte tenu des divergences¹⁰⁶ considérables sur plusieurs aspects.

2- Les travaux de l'OCDE: L'influence de l'internationalisation des affaires

Après la seconde guerre mondiale, les réflexions sur les doubles impositions internationales ont été reprises par l'OCDE (Organisation pour la Coopération et le Développement Economique)¹⁰⁷.

¹⁰⁶ Le modèle de Mexico est jugé trop favorable aux pays en voie de développement et le modèle de Londres inversement est jugé trop favorable aux pays développés.

¹⁰⁷ En vertu de l'article 1er de la Convention signée le 14 décembre 1960, à Paris, et entrée en vigueur le 30 septembre 1961, l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE) a pour objectif de promouvoir les politiques visant:

- à réaliser la plus forte expansion de l'économie et de l'emploi et une progression du niveau de vie dans les pays Membres, tout en maintenant la stabilité financière, et à contribuer ainsi au développement de l'économie mondiale;
- à contribuer à une saine expansion économique dans les pays membres, ainsi que les pays non membres, en voie de développement économique;

En effet, le projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune a marqué l'aboutissement de nombreuses années de discussion engagées au sein de l'OCDE. Il intègre en effet, une série d'articles que l'OCDE avait progressivement adopté à partir de 1958¹⁰⁸ et les compléter de quelques définitions et de clauses terminales. En outre, il tient compte des Conventions modèles de Londres que le Comité Fiscal permanent de la Société des Nations (SDN) avait adopté en 1946, à la suite des Modèles de Mexico de 1943, ainsi que des degrés d'harmonisation des quelques conventions signées entre les pays Membres.

-
- À contribuer à l'expansion du commerce mondiale sur une base multilatérale et non discriminatoire conformément aux obligations internationales.
Les pays membres originaires de l'OCDE sont: l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Danemark, l'Espagne, les Etats-Unis, la Grèce, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Luxembourg, la Norvège, les Pays- Bas, le Portugal, le Royaume-Uni, la Suède, la Suisse et la Turquie. les pays suivant sont devenus ultérieurement Membres par adhésion aux dates indiquées ci-après: le Japon (28 avril 1964), la Finlande (28 janvier 1969), l'Australie (7 juin 1971), la Nouvelle-Zélande (29 mai 1973), le Mexique (18 mai 1994), la République tchèque (21 décembre 1995) et la Corée (12 décembre 1996). La Commission des Communautés européenne participe aux travaux de l'OCDE (article 13 de la convention de l'OCDE).

¹⁰⁸- Colas (B.), « L'OCDE et l'évolution du droit international de l'économie et de l'environnement », OCDE, Publishing, 18 mai 2012.p174 :

Quatre rapports du Comité fiscal, publié en 1958, 1959, 1960, et 1961 sous le titre « l'élimination des doubles imposition » représente :

1. la recommandation relative à l'élimination des doubles impositions, C(58)118(Final), qui couvre les articles concernant les impôts qui devraient être couvert par les conventions de double imposition , l'établissement stable , la notion de domicile fiscale, et la discrimination en matière de taxation pour des motifs de nationalité ou d'autres motifs analogues ;
2. la recommandation relative à la suppression des doubles impositions C (59)147 (Final), qui comprend les articles sur l'imposition des revenus provenant de la navigation maritime , intérieure et autre, l'imposition des biens des professions indépendantes et dépendantes, l'imposition des revenus des biens immobiliers, et l'imposition de la fortune.
3. La recommandation portant à la Recommandation relative à la suppression double impositions, C (61)197 (Final), qui reprend les articles relatifs à l'imputation des bénéficiaires aux établissements stables et aux entreprises associées, et l'imposition des revenus qui ne sont pas expressément mentionné dans la convention

Et enfin la recommandation portant amendement de la Recommandation relative à la suppression des doubles impositions, C(61)97(Final), qui ajoute les articles sur l'imposition des dividendes, l'imposition des intérêts, l'imposition des redevances, les méthodes propres à éviter les doubles impositions et les procédés d'annulation

A cet effet, le Conseil de l'OCDE adopta sa première recommandation sur les doubles impositions le 25 février 1955. Par la suite, un comité fiscal¹⁰⁹ fut créé en mars 1956 et fut chargé en juillet 1958 d'établir un projet de convention tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus et fortunes.

L'OCDE publia en 1963 un modèle de convention contre la double imposition en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, révisé en 1977 et remis à jour successivement en 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 et 2010.

Ce texte a été complété, en 1966 par un modèle de convention concernant les impôts sur les successions, et en 1981 un modèle de convention concernant l'assistance administrative en matière de recouvrement de créances fiscales, suivi d'un modèle de convention sur l'échange d'informations en 2002.

L'OCDE accompagne toutes ses conventions de commentaires, dont le conseil de l'OCDE recommanda l'utilisation à ses pays membres. L'OCDE continue de publier régulièrement des versions abrégées prenant en compte toutes les mises à jour effectuées antérieurement, dont les plus récentes sont intervenues respectivement le 17 juillet 2008¹¹⁰ et 10 juillet 2010. L'OCDE adopte la mise à jour 2008 du Modèle de Convention Fiscale.

Le 17 juillet 2008, le Conseil de l'OCDE a adopté le contenu de la mise à jour 2008 du modèle de Convention fiscale. Ceci faisait suite à l'adoption de la mise à jour par le Comité des affaires fiscales à sa réunion des 24-25 juin 2008. Ce contenu provient principalement des rapports suivants:

Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales

¹⁰⁹Le Comité des affaires fiscales étudie également la manière dont la fiscalité peut être utilisée en vue d'améliorer la répartition de l'emploi, des ressources économiques et souvent des propositions destinées à faire de la fiscalité un instrument de politique plus efficace pour atteindre des objectifs des gouvernements. Il coiffe des groupes de travail, sur la double imposition, les statistiques fiscales, l'imposition des entreprises multinationales, et l'évasion et la fraude fiscale. Actuellement le Comité des affaires fiscales de l'OCDE regroupe de hauts responsables de tous les pays membres de l'OCDE qui jouent un rôle actif dans la formulation et la mise en application des politiques fiscales. Le Comité fixe le programme de travail de l'OCDE dans le domaine fiscal et permet des échanges de vue sur les questions de politique et d'Administration fiscale. Les travaux spécifiques du Comité des affaires fiscales sont effectués par plusieurs groupes subsidiaires d'experts dans des domaines particuliers, qui viennent des gouvernements des pays membres, et certains cas d'économie non membres. La plupart des travaux du Comité sont assurés par des représentants des pays Membres et par le Secrétariat de l'OCDE mais il y'a de nombreuses consultations avec les représentants des milieux d'affaires et syndicats ainsi que des activités de coopération avec d'autres organisations fiscales, internationales et régionales.

Ce rapport a été adopté par le Comité des Affaires fiscales le 30 janvier 2007 suite à des conclusions intensives incluant la diffusion d'un projet pour commentaire le 1er février 2006 et une réunion de consultation publique à Tokyo le 13 mars 2006. Un certain nombre de travaux ont été consacrés qui consistent dans :

- Les commentaires révisés sur l'article 7. Ces commentaires révisés sur l'article 7 ont été publiés comme projet pour commentaire le 10 avril 2007.
- L'application et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination). Ce rapport a été publié comme projet pour commentaire le 3 mai 2007.
- L'application des conventions aux sociétés de placement immobilier. Ce rapport, qui a été publié comme projet pour commentaire, le 31 octobre 2007, a été préparé en étroite collaboration avec des représentants du secteur immobilier.
- Le traitement des services sous les conventions fiscales: Propositions de modification des commentaires. Ce rapport a été publié comme projet pour commentaire le 8 décembre 2006.
- La mise à jour inclut également un certain nombre de changements de nature technique qui sont apportés aux commentaires du Modèle de Convention fiscale concernant les questions suivantes:
 - Le concept de "siège de direction effective".
 - La situation des personnes qui possèdent une double résidence et qui ne sont pas résidents d'un Etat contractant aux fins de la Convention selon la règle applicable à cette fin.
 - Certains aspects de la définition de la redevance.
 - Une question d'interprétation concernant la distribution de logiciels.
 - Une question de savoir si les jours de résidence doivent être pris en compte pour les fins du calcul de la période de 183 jours prévue à l'alinéa 2a) de l'article 15.
 - Une modification rédactionnelle mineure apportée au paragraphe 32.6 des Commentaires sur les articles 23A et 23B.
 - Une mise à jour mineure du contenu du paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 21.

- La mise à jour inclut également les modifications que plusieurs pays Membres et non Membres ont apportées à leurs observations, réserves et positions sur le Modèle de Convention fiscale. Elle inclut également les positions sur le Modèle de Convention fiscale formulées par l'Arménie, le Chili, la République démocratique du Congo, le Kazakhstan et l'Inde qui sont présentées pour la première fois dans le cadre de cette mise à jour.

3. Les travaux de l'ONU :

Face à la spécificité des relations entre pays en développement et pays développés, marquée par un déséquilibre des échanges et par l'importance des investissements étrangers, de nombreux pays issus de la décolonisation avaient présenté de vives critiques à l'égard du modèle de l'OCDE, sensé refléter les intérêts des pays riches.

Les modèles conventionnels sont élaborés par la Commission du droit international du Conseil Economique et Social. Ce conseil a pour mission de coordonner les activités économiques et sociales du système des Nations Unies. L'Assemblée Générale de l'ONU émet les recommandations aux pays membres. Les travaux de ce groupe ont abouti à la publication en 1979 d'un modèle de Convention¹¹¹ et d'un manuel de négociation¹¹².

La convention modèle sur le revenu et la fortune de l'ONU¹¹³, ainsi que ses commentaires, sont largement inspirés du dispositif élaboré par l'OCDE¹¹⁴. Dans ce cadre, les deux parties ont un niveau de développement dissemblable. Conformément aux vœux des pays en développement, le critère de la source est plus largement retenu. Cependant l'esprit de compromis n'est pas absent, à titre d'exemples, les pays en développement ont accepté de tenir compte des frais imputables à l'obtention des revenus de capitaux et exposés par les ressortissants des Etats exportateurs de capitaux, et ce afin de ne pas décourager les investissements étrangers

111 ONU. Modèle de convention des Nations -Unies, concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

112 ONU, Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement.

113 Publié en 1980 et remise à jour en 2001.

114 OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris, 2005, introduction; § 14.

C- La politique fiscale et les accords internationaux : les implications des traités signés sur les conventions fiscales

1- L'Accord d'association avec l'Union Européenne

Lors de sa visite à Bruxelles à l'occasion du paraphe de l'accord d'association avec l'UE, le président Abdelaziz BOUTEFLIKA a déclaré que " l'Algérie est membre fondateur de la Communauté Européenne Economique (CEE) ". En rappelant que la France avait ratifié le Traité de Rome de 1957¹¹⁵ au nom des " départements " algériens alors, « l'Algérie peut alors revendiquer son appartenance à l'Union Européenne »¹¹⁶.

C'est effectivement l'UE qui a posé la fameuse trilogie d'objectifs à atteindre. Il s'agit de définir un espace commun de paix et de stabilité au moyen d'un dialogue porteur et de réalités pouvant permettre de construire une zone de prospérité partagée au moyen d'un partenariat économique et financier et d'une grande zone de libre-échange euro-méditerranéenne à long terme, et de rapprocher les peuples au moyen d'un partenariat social, culturel et humain qui vise à favoriser la compréhension mutuelle entre les peuples de la région.

Mais le problème de l'Europe est d'ordre sécuritaire, l'exigence du Maghreb porte sur le partenariat afin d'aller vers un Co-développement susceptible d'aider ses économies en difficultés.

115 Dans son article 227 le Traité de Rome incorporait l'Algérie à la zone géographique du Marché Commun, alors qu'un protocole maintenait des relations commerciales privilégiées pour le Maroc et la Tunisie.

116 Au-delà du caractère anecdotique de cette déclaration, le Maroc est allé jusqu'à formuler officiellement une demande d'adhésion à la CEE EN 1984, puis à l'UE en 1995. Feu le Roi Hassan II fut à l'avant-garde de la revendication maghrébine d'un arrimage à l'Europe que son fils Mohamed VI poursuit aujourd'hui de la même ardeur ».

Ainsi, pour le Maroc et la Tunisie, la France a réussi à introduire une clause dans l'accord de Rome permettant leur association à l'entité européenne, l'article 132 de l'accord de Rome définit le statut d'association par ailleurs les fondateurs de la CEE ont émis une déclaration d'intention permettant à la France de maintenir des relations particulières avec le Maroc et la Tunisie. Mais l'Europe, qui a opposé une fin de non-recevoir à la demande du Maroc, a toujours été soucieuse de préserver son identité qui n'est pas seulement fondée sur des facteurs géographiques, comme le montre l'attitude européenne à l'égard de la Turquie. Djadi mohamed, « l'Algérie et l'Unité Maghrébine des origines à nos jours », Thèse de doctorat en histoire, Université Nice, U.E.R. LETTRES ,2006.

L'accord d'association ¹¹⁷ entre l'Algérie et l'Union européenne n'est pas une totale innovation, il s'inscrit dans une politique développée par la Communauté européenne et censée servir de cadre général aux multiples relations et actions existantes entre l'union européenne d'un côté et son environnement notamment la rive Sud et Est de la Méditerranée. Mais la Méditerranée vue des rives : espace commun ou nouvelles frontières : a donné lieu une littérature abondante. Cette mer intérieure comprise entre l'Europe Méridionale, l'Afrique du Nord et l'Asie occidentale n'a jamais cessé d'intéresser les chercheurs tant elle est depuis 10000 ans un lieu de confrontation mais aussi un carrefour d'échange, de même elle est le berceau des trois grandes religions monothéistes « l'islam, le christianisme et le judaïsme ». De nombreuses notions ont été formulées à propos de la Méditerranée, certaines dénotant une appréciation positive : « creuset de civilisations », « lac de paix », « espace d'échange », d'autres une appréciation négative : « champ d'invasions et de bataille », « frontière entre l'Europe développée et le Sud pauvre », « mer séparant, « civilisés » des barbares », etc.

Il convient d'explicitier une autre notion très usitée, dans le sens ou la portée ne sont ni neutre, ni innocente. Il s'agit de « mare nostrum » que les romains ont inventé pour nommer la Méditerranée, après avoir envahi et vaincu Carthage lors de la troisième guerre punique en 146 avant J-C.

117 Circulaire n°55 Direction Générale des Douanes, (DGD/CAB/D100 du 16 juillet 2005) portant sur l'entrée en vigueur de l'accord d'association entre la République Algérienne et la Communauté Européenne et ses Etats membres.

L'accord comprend un préambule, 110 articles répartis en 9 titres, six (06) annexes et sept (07) protocoles. Les neuf titres de l'accord couvrent les domaines suivant:

- Le dialogue politique (titre I);
- La libre circulation des marchandises (titre II);
- Le commerce de services (titre III);
- Les paiements, capitaux, concurrence et autres dispositions économiques (titres IV);
- La coopération économique (titre);
- La coopération sociale et culturelle (titre VI);
- La coopération dans le domaine de la justice et affaires intérieures (titre VIII);
- La coopération institutionnelle générale et finale (IX);

En vertu de l'article 110, l'accord entre en vigueur le 1er jour du 2ème mois après l'échange des instruments de ratification.

La douane est concernée par la gestion du titre II de l'accord d'association reprenant les aspects au régime tarifaire, aux marchandises échangées entre l'Algérie et la Communauté, aux règles d'origine, aux preuves de l'origine et des méthodes de coopération administrative ainsi qu'à la gestion des contingents.

A ce titre en vertu de l'article 9 de l'accord, l'Algérie élimine dès l'entrée en vigueur de cet accord, tous les droits de douane ou mesures d'effet équivalent ainsi que toutes les restrictions quantitatives ou mesures d'effet équivalent en faveur des produits originaires de la communauté objet de la liste figurant à l'annexe n°2 de l'accord.

Par ailleurs, un décret exécutif n°10 du 10 mars 2010 fixant les modalités de suivi des importations sous franchise des droits de douane dans le cadre des accords de libre-échange.

On l'a impression que l'UE veut s'approprier la Méditerranée, comme le suggère la notion « mare nostrum », qui reflète bien un dessin hégémonique de l'UE.

Le qualificatif « euro-méditerranéen » et non pas « euro-arabe » ou « Euro-maghrébin » reflète la dissymétrie qui s'installe dans les rapports entre l'Europe et le monde Arabe, soulignée par le caractère ambigu de l'espace organisé par Barcelone¹¹⁸. Le passage de la Méditerranée à l'Euro-Méditerranée signifie donc que l'Europe veut construire un espace-frontière qui la protège des zones de turbulences.

La déclaration de Barcelone 1995 marque le début de cette ère de coopération. Cet accord est un substitut à l'accord de coopération de 1976⁴⁶, il constitue le cadre et l'outil principal de la coopération entre l'Union européenne et l'Algérie, dans les domaines politique, économique, social, scientifique et culturel⁴⁷. A la différence de ses voisins -le Maroc et la Tunisie-, l'Algérie a pris un certain retard par rapport à la signature et à l'entrée en vigueur. Certainement il ne s'agit pas d'une simple volonté des pouvoirs algériens de voir les autres arpenter en éclaireurs le même chemin de montagne, cela est dû plutôt à un manque de demande réel et de volonté politique de la part de l'Algérie. Si certains ont estimé qu'il était plus prudent de se donner le temps, cette tergiversation a entraîné des retards liés au processus de libéralisation de notre économie et un manque à gagner en matière d'apprentissage en commerce international.

Une autre action, porteuse d'un nouveau projet plein d'ambition géostratégique et politique a été lancée par le président français, Nicolas SARKOZY, le projet de l'Union Pour la Méditerranée (UPM).

Le projet de l'UPM voulait rétablir le dialogue avec les pays de la rive sud de la Méditerranée. Il tentait de remédier aux lacunes du Processus de Barcelone en le dotant d'une véritable structure de fonctionnement et en le repositionnant dans une logique de coopération, plus pragmatique : la paix n'était plus une condition préalable à la collaboration mais bien le résultat découlant d'une coopération renforcée.

La proposition française visait à substituer à la logique d'intégration qui prévalait jusqu'alors, un principe de coopération. Elle était fondée sur la parité des pays, sur la réunion régulière des chefs d'Etat, sur la création d'un secrétariat et sur l'adoption d'une présidence bicéphale. Ce format doit également permettre d'associer les pays riverains de la

118 Accord de Barcelone de 1995 pour la coopération entre l'Union Européenne et les pays de la rive sud de la Méditerranée.

Méditerranée dans le cadre de projets consensuels concernant l'environnement, le savoir, le soutien aux échanges et la sécurité civile.

Cependant, si la plupart des pays s'accordent sur la nécessité de relancer la coopération euro-méditerranéenne sur la base de réalisations concrètes et sur l'égalité des participants, le projet a suscité de nombreuses critiques¹¹⁹, aussi bien sur le fond que sur la forme.

Plusieurs Etats européens ont soupçonné la France de vouloir promouvoir ses propres intérêts en méditerranée. Certains Etats d'Europe, et en particulier l'Allemagne, craignaient une coopération à deux vitesses avec l'émergence de divisions au sein de l'UE, entre les membres attirés par l'Est et ceux tournés vers le Sud, et redoutaient une superposition du projet avec les mécanismes déjà existants. De l'autre côté de la rive, la présence d'Israël dans l'Union était perçue d'un mauvais œil par les pays arabes, ce qui limitait les chances de réussite des négociations. Enfin, des critiques ont été portées sur l'imprécision du contenu et notamment concernant les moyens de financement. Face à ces réticences un compromis franco-allemand a vu le jour au sommet de Hanovre le 3 mars 2008, validé par le Conseil européen le 13 mars. « L'Union méditerranéenne » devient alors l'« Union pour la Méditerranée ; UpM », dans laquelle se trouvent désormais engagés tous les Etats de l'UE. Un changement qui n'est pas neutre car il a été conçu comme « *un projet de l'Union européenne avec les pays Sud de la Méditerranée* », selon la formule de la Chancelière allemande Angela Merkel. Il ne s'agissait plus de fédérer les actions des Etats riverains dans une nouvelle enceinte distincte de l'UE, mais de relancer le Processus de Barcelone à travers de nouveaux projets.

L'Algérie est entrée dans l'UpM avec son appartenance à la fois à l'espace de l'UMA (Union du Maghreb Arabe) et à l'UA (Union Africaine). Sans nul doute qu'une appartenance à trois ensembles régionaux contribuera à faire naître des convergences et à amplifier le rôle que pourra jouer cet ensemble tri-régional.

Ainsi, il est une certitude que l'appartenance active de l'Algérie à ces trois ensembles constituera le facteur de succès de la coopération étroite dans un espace global qui promet, un espace qui englobe l'Europe, la Méditerranée, le monde arabe et le continent africain.

119 En effet, l'une des critiques qu'on peut soulever c'est l'appropriation de la notion de communauté dans cet espace, qui implique le partage de valeurs communes, une chose qui serait peu réaliste de l'attribuer aux réalités de la méditerranée. Ce problème des valeurs communes s'atténuerait de façon notable si, comme argumenté jusqu'à maintenant, l'on se limitait au domaine économique.

Dans le cadre de la coopération en matière fiscale, on peut citer le programme d'accompagnement MEDA ¹²⁰, outil principal de la coopération économique, ¹²¹ entre l'Algérie et l'UE : il est mentionné expressément parmi ses actions prioritaires l'évaluation des politiques fiscales¹²², la simplification des procédures fiscales et la diversification des sources de revenus fiscaux.

Pour ce faire, des experts de l'UE ont entrepris des missions au niveau du Ministère des Finances dans le cadre d'échanges entre les deux parties pour établir un nouveau cadre législatif adapté au commerce et l'investissement international notamment, les questions relatives à la protection de l'assiette fiscale, lutte contre la fraude fiscale internationale et prix de transfert.

120 Le programme MEDA est le principal instrument financier du Partenariat Euro-méditerranéen instauré lors de la Conférence de Barcelone de novembre 1995. MEDA fut initialement mis en place en 1996, modifié et renommé MEDA II en 2000, avant d'être finalement abrogé en 2006, suite à la réforme des instruments d'aide communautaire et la création d'un Instrument Européen de Voisinage et de Partenariat (IEVP) mis en place le 1er janvier 2007. Pour la période 1995-1999, il était pourvu d'une enveloppe financière de €4,685 milliards, dont €3.4 milliards ont été effectivement engagés. Pour la période 2000-2006, l'enveloppe du MEDA II est composée de €5.3 milliards. En outre, la Banque Européenne d'Investissement va pourvoir 6.400 milliards d'euros supplémentaires sous formes de crédits (€4.800 milliards ont été prêtés pendant la période 1995-1999). MEDA a remplacé progressivement le système des protocoles financiers qui formait pendant 20 ans la structure de coopération avec les pays tiers méditerranéens. Comme les programmes PHARE et TACIS (1), MEDA se concentre sur la transition économique et les mesures d'accompagnement socio-économiques visant à l'établissement graduel d'une zone de libre-échange avec les pays partenaires, source, site officiel de la Coopération Euro-méditerranéenne et Euro-Arabe.

122Après adoption de la Loi de finances en 2014, le commissaire européen chargé du commerce a fait part, à M. le Ministre des finances, des inquiétudes de l'UE à l'égard de certaines mesures fiscales et diverses de la LF 2014 contenant des dispositions restrictives à la libre circulation des marchandises, contraignantes au climat des affaires et discriminatoires en matière de règle d'origine des produits.

Aussi, ces mesures décriées sont considérées incompatibles avec les principes des accords de l'OMC.L'UE recommande la reconsidération de ces mesures contraignantes et la suspension de leur application.

Les principaux articles de l'accord avec l'UE relatifs à la facilitation des échanges commerciaux et à la promotion des investissements sont les suivants :

Article 17 : restrictions tarifaires et quantitatives ;

Article 20 : principe de non-discrimination ;

Article 32-1 : règle de la nation la plus favorisée ;

Article 37-1 : facilitation à l'établissement des investissements ;

Article 54 : instauration d'un climat favorable à l'investissement

A ce titre, les dispositions remises en cause par l'UE, adoptées dans le cadre de la Loi de Finances pour 2014 portent sur les objets suivants :

Discrimination en faveur des produits fabriqués localement ; (article 13,22 et 33) ;

Obligations restrictives à l'activité de concessionnaire automobiles (articles 51 et 52) ;

Restriction à l'importation (article 56) ;

Contraintes aux investissements directs étrangers (article 74) ;

Restriction à l'exportation (article 75).

En matière d'investissement direct étranger, l'UE a remis en cause le dispositif d'incitation à l'investissement en matière des avantages fiscaux qui sont accordés au prorata du taux d'intégration. Cette mesure renvoie à un décret exécutif prévoyant les modalités de son application.

En outre, l'UE en vue d'appuyer la Direction Générale des Impôts dans ses performances, a inscrit dans le cadre des volets « coopération économique, statistique et financière » de l'Accord d'Association Algérie UE un projet de jumelage qui représente, en particulier, une forme concrète de mise en œuvre des articles 56, 79 et 80 de l'Accord¹²³.

De la législation de l'Algérie avec la législation de l'Union européenne dans les domaines couverts par l'Accord. L'article 79 concerne la mise en œuvre d'une coopération financière pour notamment, la facilitation des réformes visant la modernisation de l'économie y compris le développement rural, la mise à niveau des infrastructures économiques, la promotion de l'investissement privé et des activités créatrices d'emplois, la prise en compte des conséquences sur l'économie algérienne de la mise en place progressive d'une zone de libre-échange, notamment sous l'angle de la mise à niveau et de la reconversion de l'industrie, l'accompagnement des politiques mises en œuvre dans les secteurs sociaux. L'article 80 concerne l'adaptation des instruments propres à accompagner les politiques de développement et ceux visant à la libéralisation de l'économie algérienne et ce, dans le cadre des instruments communautaires destinés à appuyer les programmes d'ajustement structurel dans les pays méditerranéens, en vue du rétablissement des grands équilibres financiers et la création d'un environnement économique propice à l'accélération de la croissance et à l'amélioration du bien-être de la population algérienne.

2 Les relations d'affaires avec les pays du bassin du Méditerranéen et le contrat :

Les relations d'affaires avec les pays méditerranéens s'entendent dans les développements qui suivent des relations établies par des entreprises établies dans l'Union Européenne avec des opérateurs économiques de la rive sud de la Méditerranée et dont l'activité se situe pour l'essentiel dans au moins l'un des neuf pays partenaires de l'Union européenne que sont

¹²³Le programme s'intitule « Programme d'appui à la mise en œuvre de l'Accord d'association : P3A-2 », il s'inscrit en adéquation avec le programme du gouvernement algérien, qui consacre dans son second chapitre un volet important à la consolidation de la sphère économique et financière ainsi que la modernisation du secteur financier, notamment à travers l'article 59 qui prévoit au titre de la réforme et de la modernisation de l'administration fiscale. Ce programme de jumelage a été officiellement finalisé et clôturé entre les deux administrations fiscales le 25 octobre 2017.

l'Algérie, l'Egypte, Israël, la Jordanie, le Liban, le Maroc, la Palestine, la Syrie et la Tunisie¹²⁴.

Que ces relations aient pour objet la commercialisation de marchandises ou la réalisation de services, l'omniprésence du contrat est manifeste, sauf à noter qu'il est affecté d'éléments d'extranéité.

On est donc toujours en présence d'un contrat international qui a, si l'on peut dire, pour fonction politique de stabiliser les relations entre parties contractantes.

Du reste, si l'on envisage la relation d'affaires ayant pour objet la réalisation d'un investissement, l'instrument contractuel pourra être sollicité soit dans le cadre d'un contrat d'Etat conclu par l'investisseur avec l'Etat d'accueil, soit dans le cadre d'un partenariat entre un investisseur d'un pays ressortissant de l'Union Européenne avec un investisseur d'un pays du sud de la Méditerranée.

Si le contrat est le support inévitable de la réalisation des affaires, on pourrait s'attendre à ce que les accords euro-méditerranéen d'association conclus¹²⁵ dans le droit fil de la déclaration de Barcelone des 27 et 28 novembre 1995 nous donnent quelques repères.

La consultation des huit accords en vigueur révèle, en effet, qu'outre un dialogue politique et une coopération multi-dimensionnelle, ces accords ont pour but de mettre en place une zone de libre échange, d'instaurer la libre circulation des marchandises et des services, pour certains le libre établissement et la libre circulation des capitaux ainsi qu'une régulation de la concurrence qui reproduit le schéma du droit européen, y compris au niveau des aides publiques.

Pourtant, c'est en vain que l'on chercherait trace du concept de contrat dans ces accords ou dans des documents subséquents, y compris lorsqu'ils empruntent à la soft law comme la Charte européenne méditerranéenne pour l'entreprise d'octobre 2004¹²⁶.

¹²⁴Ali BENCHENEB, Les relations d'affaires avec les pays du bassin Méditerranéen et le contrat : une approche comparative, RDAI/IBLJ, N°4,2010

¹²⁵Sept accords ont été conclus avec les pays susmentionnés, l'accord avec la Syrie est en cours de négociation et il faut tenir compte également d'un accord « intérimaire » conclu avec l'autorité palestinienne.

¹²⁶ Comme huit autres pays voisins de l'Union européenne, l'Algérie se réfère depuis 2004 à la charte Euro-méditerranéenne de l'entreprise pour améliorer ses politiques et programmes en faveur des entreprises notamment

Comme pour les traités de Rome et ses successeurs, l'approche des rédacteurs des accords euro-méditerranéen est plus fonctionnelle que juridique.

Si en effet le rapprochement des législations¹²⁷ paraît retenir l'attention des rédacteurs des accords euro-méditerranéens, c'est dans les seuls domaines couverts par les accords et donc plus au niveau des réglementations douanières et de celles facilitant la mise en place des trois libertés de circulation retenues et des politiques de « maîtrise des frontières » qu'au niveau du contrat. La coopération peut donc concerner, par exemple, le rapprochement des législations et réglementations douanières. Elle n'est pas envisagée pour les contrats en tant que tel.

Il est vrai que l'entreprise ne serait pas facile. Il suffit de penser aux expériences intra-européennes pour s'en convaincre !

3- La perspective d'une meilleure articulation des conventions fiscales avec le droit interne algérien

La relation d'affaires exige une attention au cadre juridique de la formation, au contenu et à la valeur du contrat. En effet, outre le fait que les traités internationaux ont un caractère de supériorité par rapport au droit interne ils doivent aussi être manipulés avec discernement quant à leur articulation avec le droit interne.

Pour ce qui est des clauses fiscales exprimées dans le contrat, elles sont constitutives d'une volonté réelle de consentement sous réserve bien entendu des règles fiscales internes.

Par voie de conséquence, l'essentiel des dispositions entrant en considération en cas d'existence d'une convention fiscale ratifiée entre deux Etats, revient à donner aux parties contractantes la prise en compte des stipulations conventionnelles pour l'élimination des doubles impositions.

4-L'Accord d'Association avec l'Union du Maghreb Arabe (UMA)

en terme de simplification des procédures et donc sur les entraves bureaucratiques. La charte s'inspire des meilleurs pratiques en Union -européenne et dans les pays voisins.

127 Cf. par exemple l'article 52 de l'accord conclu avec le Maroc : « La coopération vise à aider le Maroc à rapprocher sa législation de celle de la Communauté dans les domaines couverts par le présent accord ».

Une année seulement après l'indépendance de l'Algérie, la coopération maghrébine devient féconde. Au cours de l'année 1964, une conférence d'experts sur le développement industriel du Maghreb est organisée par la C.E.A, à laquelle participe la Lybie.

Cette conférence faisait suite au rapport d'une commission de la C.E.A envisageant principalement l'industrialisation du Maghreb. Ses recommandations au terme d'une conférence des Ministres maghrébins de l'Economie devaient très vite être suivies d'efforts. C'est à partir de 1964 que les ministres de l'Economie des pays Maghrébins ont commencé un cycle de rencontres périodiques pour tenter de coordonner les projets économiques, d'unifier la politique du commerce extérieur et favoriser les relations économiques horizontales. La première conférence aura lieu à Tunis le 29 septembre au 1er octobre 1964, au cours de laquelle est signé le protocole d'accord instituant le Comité Permanent Consultatif Maghrébin (CPCM). Suivie par la conférence de Tanger, 26 au 28 novembre de la même année qui marque outre la volonté des Etats maghrébins d'harmoniser leurs politiques économiques respectives. Le CPCM s'est fixé trois tâches :

- Développer les échanges horizontaux par l'harmonisation des politiques douanières
- Harmoniser les politiques des pays membres dans le domaine de l'industrie, des mines, de l'énergie, des transports et des télécommunications.
- Coordonner les positions des différents pays à l'égard de la CEE.
- Le CPCM, dont le rôle est purement consultatif à un champ d'action vaste. Son activité va se multiplier à travers la création d'une série d'organes spécialisés, dont la plupart sont sous sa tutelle. Mais, les résultats concrets obtenus pendant cette période, ne sont pas à la mesure des ambitions du CPCM, Les échanges commerciaux intra-maghrébins sont restés faibles sinon symboliques ; les projets accomplis en matière de coordination sectorielle (industrie, agriculture) sont très timides et l'harmonisation des plans nationaux de développement fut sans cesse retardée.

Toutefois, quelques résultats tangibles sont obtenus dans le domaine des télécommunications et des transports ferroviaires et aériens. En douze ans, le CPCM, aura tenu sept sessions après Tunis. Il a siégé à Tanger (novembre 1964), à Tripoli (mai 1965), à Alger (février 1966), à Tunis (novembre 1967), à Rabat (juillet 1970), enfin à ALGER (5 MAI 1975). Ce fut sa dernière réunion.

La septième est dernière session qui s'est tenue à Alger en mai 1975, marqua la fin de la phase de l'institutionnalisation de coopération maghrébine. Elle envoya sine die le projet d'accord Maghrébin de Coopération Economique.

Ce document préparé soigneusement par le CPCPM, comprend dans sa forme définitive huit volets :

Les principes affirmés sont :

1. Les réductions des barrières aux échanges
2. La coopération dans le domaine industriel
3. La coopération dans le domaine de l'agriculture et de l'artisanat
4. Les accords bilatéraux et trilatéraux
5. Les moyens propres à contribuer à une participation équitable de chaque pays aux avantages résultant de l'accord
6. La coopération dans le domaine des paiements et financement
7. Les dispositions générales et institutionnelles.

Paradoxalement, les Ministres fixent de nouveaux programmes d'études au CPCPM alors que celui-ci est moribond, atteint par la crise qui le mine depuis 1970 ; d'abord par l'arrivée au pouvoir du Colonel KHADAFI ; dont l'idéologie nationaliste panarabe se veut, initialement opposée à l'unité maghrébine, soupçonnée de fractionner le monde Arabe. Ensuite, le refus de l'Algérie d'accepter l'ouverture des frontières, décidée par la majorité au sein du CPCPM, par crainte d'être « submergée par un raz de marée capitaliste mondial », par le biais de la Tunisie et du Maroc qui ont opté pour une économie libérale et des rapports étroits avec les partenaires occidentaux.

Cette tendance sera aggravée par les tensions Tuniso-libyennes notamment à la suite de l'échec de la fusion entre les deux pays en 1974 et surtout par le différend Algéro-Marocain concernant le conflit du Sahara occidental qui éclate à l'automne 1975, et lui porte un coup fatal.

Dans le cadre de l'ambitieux projet politique de l'union du Maghreb arabe, l'Algérie a conclu des conventions fiscales bilatérales avec la Tunisie, La Libye, et le Maroc ¹²⁸ sur le fondement de la retenue à la source ;

¹²⁸- Convention Algéro-tunisienne ratifiée par décret n°85-161 du 11 juin 1985 publiée au JORADP n°25 du 12 juin 1985 ;

- Convention Algéro-libyenne ratifiée par décret n°89-180 du 26 septembre 1989, publiée au JORADP n° 41 du 27 septembre 1989 ;

Toutes ces conventions ont laissé place à une convention fiscale multilatérale entre les pays du Maghreb ¹²⁹ mais dont l'application reste très limitée en raison de la panne du projet maghrébin et la faiblesse des échanges économiques entre les pays de la région.

A ce niveau d'analyse, l'efficacité des institutions maghrébines sur l'activité conventionnelle multilatérales s'avère insuffisantes. Pourtant, les institutions et les organismes si formels soient-ils, ont fini par nous faire oublier l'essentiel.

La fragilité juridique de l'édifice institutionnel élaboré rend en effet difficile l'application des résolutions de certaines décisions ; elle rend illusoire la conclusion ou le respect de certains accords.

Il est bon de rappeler que les maghrébins ont beaucoup d'intérêts communs et d'abord celui de s'unir. Toutefois, l'inefficacité des comités freinaient l'évolution des institutions et les progrès vers l'unification. Certes, toutes les mesures communément prises peuvent apporter quelques soulagements temporaires mais tant que les artisans de cette unité ne veulent pas fédérer leurs Etats, l'unité reste une idée creuse et du verbiage diplomatique¹³⁰.

Car, au lendemain des indépendances, dans chaque partie du Maghreb, un Etat s'est construit selon le modèle que les circonstances locales ont imposé. Le résultat est que nous avons une mosaïque de systèmes : une monarchie et des républiques, des régimes civils et militaires. Ici, l'économie est fondée essentiellement sur l'initiative privée, là, elle est complètement collectivisée, ailleurs, les deux secteurs coexistent. Il en résulte des discours politiques différents des idéologies opposées et des relations de méfiances.

- Convention Algéro-marocaine ratifiée par décret n° 90-299 du 13 octobre 1990, publiée au JORADP n° 44 du 17 octobre 1990.

129 Convention entre les pays du Maghreb (UMA) ratifiée par décret n°90-424 du 22 décembre 1990, publiée au JORADP n°6 du 6 février 1991.

¹³⁰ Sur les 44 ans d'indépendance de l'Algérie, les frontières entre ce pays et le Maroc ont été ouvertes pendant 14 ans seulement, Zoubidi. (A.), « Les pays du Sud dans le système mondial », Edition l'Harmattan, Paris, 2013, p 261

Section 2: La politique fiscale conventionnelle en Algérie : les aspects techniques de la fiscalité internationale

Une fois les négociations achevées, et le texte de la convention élaboré qui exprime l'approche volontaire des points de vue de chaque Etat, il convient de l'officialiser et authentifier son contenu. C'est l'étape de l'authentification du texte par le paraphe et la signature. La phase de l'authentification est suivie par l'ultime étape durant laquelle les Etats expriment leur volonté d'être liés par le traité. A cet effet, plusieurs instruments Juridiques sont utilisés en l'occurrence la signature, la ratification et la publication.

Paragraphe 1 : Le réseau des conventions conclues par l'Algérie

La prise de conscience par l'Algérie de l'ouverture au monde et de l'importance des interactions internationales est irréversible, et ce depuis l'indépendance, même si les conséquences sont loin d'en être toutes tirées.

La conclusion des conventions fiscales constitue le prolongement d'une politique d'ouverture économique menée depuis les années 90 visant à consolider les réformes économiques de l'Etat.

A- Le cadre de la politique conventionnelle algérienne

L'exception algérienne reste sans doute une faiblesse algérienne marquée par une dépendance à la rente pétrolière de notre pays, mais il est clair, par exemple, que la politique fiscale menée depuis 1990 a été profondément marquée par le marché cyclique du pétrole alternant baisse et hausse des prix des matières premières,

La contrainte liée à la tendance baissière du prix de pétrole posait l'alternative à une ouverture du marché algérien vers l'extérieur comme une solution inéluctable. En effet, une meilleure attractivité des investisseurs étrangers dans le cadre d'une politique alternative et diversifiée de la politique économique pourrait constituer une panacée pour une économie qui était à l'agonie en raison de la baisse des recettes pétrolière.

Le caractère inéluctable de la globalisation économique, l'interdépendance des économies occidentales rendent l'élément international de plus en plus fort, en fiscalité comme en d'autres domaines. Les pouvoirs publics, l'ont compris et la prise de conscience au niveau des dirigeants s'est spectaculairement accru pour la mise en place d'un environnement propice aux affaires et donc au développement économique et social mais aussi notamment en matière de gouvernance.

Si les aspects internationaux sont de plus en plus systématiquement influents au niveau de la législation, des règlements et instructions, des règlements et instructions, dans l'application quotidienne, la formation et le niveau de connaissance de l'international par les agents notamment de l'administration fiscale est pour le moins très inégal.

C'est pourquoi, les conventions fiscales ont un double objectif : Le premier est l'importance du partage des recettes fiscales entre les contractants de conventions fiscales. Le second est d'attirer l'attention sur le rôle que peut jouer la convention de non double imposition en tant qu'élément stratégique et pratique dans le climat des affaires avec les entreprises étrangères qui pourrait être un maillon fort d'attractivité des investisseurs étrangers. L'esprit qui guide les administrations fiscales de tous pays est d'assurer une meilleure dynamique entre fiscalité et investissement. A ce titre, la mission de production de convention fiscale est au cœur de la bataille fiscal- économique que se livrent les différents pays pour l'attractivité des investisseurs¹³¹. La taille du marché est un facteur prépondérant pour la localisation de l'investissement puisqu'il reflète le potentiel de marché du pays cible. De plus, la dynamique économique du pays et la croissance sont des facteurs prépondérants pour le choix de la localisation. De même, une augmentation de la taille du marché (PIB) de 10 points de pourcentage par rapport à la moyenne augmente la probabilité d'investissement de 30 points de pourcentage¹³² Dans l'accomplissement de sa mission l'administration fiscale à l'égard de ses administrés doit offrir un tableau législatif homogène et simple permettant à ces administrés de maîtriser la variable fiscale dans ses deux aspects d'applicabilité et des délais de mise en œuvre de leur actions sur le marché¹³³.

131 ORSONI (G.), *L'interventionnisme fiscal*, 1995, Paris, p.111, note que les Etats ont toujours intérêt à être attentifs à cela puisque « dans un monde de plus en plus interdépendant économique l'un des clefs d'un dynamisme industriel et commercial structurel réside dans la capacité d'exportation de ses produits. De plus la situation de la balance commerciale s'avère un des paramètres essentiels à la bonne santé de la monnaie ».

132 Vincent DELBEQUE, « l'impact de la fiscalité sur l'entreprise : document d'études », 2007

133 Le rapport Doing Business 2012 de la Société financière internationale, publié en 2012 classe l'Algérie aux 148 positions sur 183 pays étudiés. On note aussi, le recul de l'Algérie dans le classement de la 151ème place en 2013, à la 153ème place en 2014, loin de ces voisins tunisiens (51) et marocain (87). Notre pays se place également à la queue du classement des pays de la région Moyen-Orient/Afrique du Nord (17ème sur 20). Notre pays se retrouve parmi les 36 économies les moins performantes. Les données du rapport couvrent les réglementations mises en place entre juin 2010 et mai 2011. La position de l'Algérie ne cesse de se dégrader

Cette fonction peut paraître simple d'un point de vue organisationnel mais sur le plan pratique sa mise en œuvre nécessite une organisation complexe d'interférences qui peuvent soit faciliter l'entame de l'action soit produire une réaction lente dont les conséquences sont compromettantes pour la réussite du projet.

L'intérêt pour l'Algérie de conclure une convention de non double imposition est évident. En plus de mettre en place un cadre juridique comportant un élément de sécurité et de prévisibilité dans les relations interétatiques (ceci soit en prévisions des échanges futurs soit pour assurer un cadre juridique favorable à des échanges déjà existant), garantissant pour l'Algérie le droit d'imposer et évitant ainsi tout risque de double imposition. Ces conventions permettent, en outre, de préserver l'effectivité des régimes d'incitations fiscales que le gouvernement algérien est disposé de consentir au profit, notamment, des investissements étrangers.

B- Le réseau conventionnel algérien : un réseau moins étoffé :

La mise en place en Algérie d'un réseau conventionnel a commencé dès 1970¹³⁴ avec la France compte tenu des étroites relations économiques entre les deux pays.

d'année en année, puisqu'elle était au 143e rang dans le Doing Business de 2011. Ce rapport renseigne surtout sur les domaines où des progrès devront être accomplis pour donner aux entreprises le cadre indispensable pour croître et prospérer et offrir à l'Algérie la possibilité de bâtir une économie forte et diversifiée, seule garante de sa sécurité et de son avenir. On a retenu En matière de paiement d'impôts, l'Algérie est classée à la 164e position, le nombre de paiements que l'entreprise algérienne doit régler chaque année est évalué à 29 par an. Le temps qu'il faut pour préparer, déclarer et payer (voire prélever à la source) l'impôt sur le bénéfice des sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée et les cotisations de sécurité sociale est évalué à 451 heures par an. Le montant des impôts sur les bénéfices payés par l'entreprise en pourcentage des bénéfices commerciaux est de 6,6%.

Le montant des impôts et cotisations obligatoires payés par l'entreprise au titre des charges fiscales sur le travail en pourcentage des bénéfices commerciaux sont estimés à 29,6%. Le taux d'imposition totale est estimé à 72% du bénéfice.

Enfin, l'Algérie est classée à la 122e place pour le respect des contrats et à la 59e pour la clôture d'une activité, ce qui prend en moyenne deux ans et demi. Concernant le respect des contrats, 45 procédures sont requises pour obtenir l'exécution d'un contrat. 630 jours sont nécessaires pour le règlement d'un différend, comptés à partir du moment où le plaignant engage la poursuite jusqu'au paiement de la réparation ». Ce constat nous renseigne que le phénomène majeur d'ouverture économique induisant une internationalisation de l'économie algérienne est en deçà des perspectives offertes par les pays concurrents. D'un autre point de vue cette situation milite sensiblement à repenser le cadre d'exercice du commerce. Dans ce contexte, les conventions fiscales peuvent jouer un rôle important pour créer un environnement fiscal adapté.

134 JORADP N° 025 du 13 mars 1970 ratifiée par l'ordonnance N° 70-34 du 12 mars 1970 portant ratification de la convention entre le gouvernement de la République Populaire Algérienne et le gouvernement de la République Française à éliminer les doubles impositions et établir des règles d'assistance mutuelles administratives en matière fiscale.

Cette convention ne constitue pas une option politique économique libérale et d'ouverture sur l'extérieure car durant cette période c'est l'économie dirigiste qui a été prônée par le gouvernement. Jusqu'à 1989 L'Algérie a signé quatre conventions fiscales dont trois avec la Lybie, la Tunisie et le Maroc.

L'option d'ouverture a commencé réellement à partir de la décennie des années quatre-vingt-dix, le système de conclusion des conventions s'est accélérée qui reste tout de même assez peu étoffé.

Au premier septembre 2003, l'Algérie a signé 17 conventions fiscales.

Aujourd'hui le réseau conventionnel algérien comporte 32 conventions fiscales bilatérales dont 22 applicables et 11 non applicables et une seule multilatérale avec celle des pays du Maghreb.

Le tissu conventionnel algérien n'englobe pas la majorité des pays européens puisque seulement douze sont en vigueur.

L'Algérie est présente en Afrique avec l'Afrique du Sud et l'Angola.

La plupart des pays arabes¹³⁵ ont des conventions fiscales de non doubles imposition avec l'Algérie.

Il est signalé par ailleurs, l'absence totale des pays de l'Amérique Latine dans le réseau des conventions fiscales signées par l'Algérie

135 La Tunisie dispose d'un réseau conventionnel plus étoffé avec 43 conventions fiscales en vigueur et sont plus présent en Afrique avec 04 pays (Cameroun, Sénégal, Niger, Mali, Afrique du Sud), avec la majorité des pays européens et arabes.

Tableau n°1 : Situation par Région géographique des conventions fiscales de non doubles impositions signées par l'Algérie

Pays avec lesquels des Projets ont été Echangés	Pays	Conventions Ratifiées et Publiées au JORADP.			Observations Générales
		Date de Signature	Numéro de DP et Date de Ratification	Numéro de JORADP et Date de Publication	
-Union Européenne	France	17/10/1999 remplaçant la Convention du 17 mai 1982	DP N°02-121 du 07/04/2002	JO N°24 du 10/04/2002	En vigueur.
		03/02/1991			
	Italie	02/12/2003	DP N°91-231 du 20/07/1991	JO N°35 du 24/07/1991	En vigueur.
	Belgique	05/10/2002	DP N°02-432 du 09/12/2002	JO N°82 du 11/12/2002	En vigueur.
	Portugal	17/06/2003	DP N°05-105 du 31/03/2005	JO N°24 du 03/04/2005	En vigueur le : 01/05/2006.
	Espagne	12/11/2007	DP N°05-234 du 23/06/2005	JO N°45 du 29/06/2005	En vigueur le : 01/07/2006.
	Autriche	28/06/1994	DP N°05-194 du 28/05/2005	JO N°38 du 01/06/2005	En vigueur le : 01/12/2006.
	Allemagne		DP N°08-174 du 14/06/2008	JO N°33 du 22/06/2008	En vigueur le : 23/12/2008
	Roumanie		DP N° 95-186 du 15/07/1995	JO N° 37 du 16/07/1995	En vigueur
	Grèce				Absence de Convention
	Luxembourg	25/10/1998			Absence de Convention
	Bulgarie		DP.N°04-435 du 29/12/2004	JO N°1 du 02/01/2005	En vigueur le 11/04/2005
	Ukraine				

-Autres pays d'Europe	Turquie	02/08/1994	DP N°94-305 du 02/11/1994	JO N°65 du 12/10/1994	En vigueur.
	Suisse	03/06/2006	DP N°08-425 du 28/12/2008	JO N°04 du 18/12/2009	En vigueur le : 06/02/2009.
	Royaume - Unis				En vigueur
	Croatie	10/03/2006	DP N°06-127 du 03/04/2006	JO N°21 du 05/04/2006	Non en vigueur.
		14/12/2002	DP N°04-131 du 19/04/2004	JO N°27 du 28/04/2004	Non en vigueur.
	Russie	08/02/2009	DP N°10-11 du 11/01/2010	JO N°08 du 31/01/2010	Non en vigueur.
	Bosnie				
-Pays du Maghreb Arabe.	Tunisie	23/07/1990	DP N°90-424 du 22/12/1990	JO N°06 du 06/02/1991	En vigueur.
	Libye	09/02/1985	DP N°85-161 du 11/06/1985	JO N°25 du 12/06/1985	En vigueur.
	Maroc	19/06/1988	DP N°89-180 du 26/09/1989	JO N°41 du 27/09/1989	En vigueur.
		25/01/1990	DP N°90-299 du 13/10/1990	JO N°44 du 17/10/1990	En vigueur.
-Pays Arabes.	Syrie	14/09/1997	DP N°01-78 du 29/03/2001	JO N°19 du 01/04/2001	Non en vigueur.
	Jordanie	16/09/1997	DP N°2000-427 du 17/12/2000	JO N°79 du 23/12/2000	Non en vigueur.
	Sultanat d'Oman	09/04/2000	DP N°03-64 du 08/02/2003	JO N°10 du 16/02/2003	Non en vigueur.
	Egypte	17/02/2001	DP N°03-142 du 25/03/2003	JO N°23 du 02/04/2003	En vigueur.
	Yémen	29/01/2002	DP N°05-78 du 26/02/2005	JO N°16 du 02/03/2005	Non en vigueur.
	Bahreïn	11/06/2000	DP N°03-276 du 14/08/2003	JO N°50 du 20/08/2003	En vigueur le : 24/09/2003.

	Emirats arabes unis	24/04/2001	DP N°03-164 du 07/04/2003	JO N°26 du 13/04/2003	En vigueur le : 25/06/2004.
	Liban	26/03/2002	DP N°06-171 du 05/2006	JO N°35 du 28/05/2006	En vigueur le : 19/07/2006.
	Koweït	31/05/2006	DP N°08-355 du 05/11/2008	JO N°66 du 26/11/2008	Non en vigueur.
	Iran	12/08/2008	DP N°09-187 du 12/05/2009	JO N°32 du 27/05/2009	En vigueur le : 16/03/2010.
	Qatar	03/07/2008	DP N°10-273 du 03/11/2010	JO N°70 du 21/11/2010	Non en vigueur.
-Pays d'Afrique.	Afrique du sud	28/04/1998	DP N°2000-95 du 04/05/2000	JO N°26 du 07/05/2000	En vigueur le : 23/12/2008.
	Angola	23/02/2004	DP N°05-106 du 31 mars 2005	JO 24 du 03/04/2004	En vigueur le 31 mars 2005
-Pays d'Asie.	Indonésie	28/04/1995	DP N°97-342 du 13/09/1997	JO N°61 du 4/09/1997	Non en vigueur.
	Corée du sud	24/11/2001	DP N°06-228 du 24/06/2006	JO N°44 du 04/07/2006	En vigueur en 2006.
	Chine	06/11/2006	DP N°07-174 du 06/06/2007	JO N°40 du 17/06/2007	En vigueur le : 27/07/2007.
	Japon				Absence de Convention
- Pays d'Amérique du Nord	Canada	28/02/1999	DP N°2000-364 du 16/11/2000	JO N°68 du 19/11/2000	En vigueur.

Source : tableau réalisé par l'auteur

Tableau n°2 : Etat de l'applicabilité des conventions par continent

Pays	Conventions applicables	Conventions conclues et non applicables
Pays d'Europe	10	3
Pays Arabes	8	6
Pays d'Afrique	1	0
Pays d'Asie	2	1
Total des conventions	22	10

Source : tableau réalisé par l'auteur

Tableau n°3: Analyse par histogramme de l'état d'application des CFI

Source : graphe réalisé par l'auteur

C- Les instruments juridiques d'expression des Etats : les liaisons conventionnelles

Les conventions fiscales internationales obéissent au droit commun de traité: elles offrent cependant quelques traits particuliers du point de vue de leur élaboration comme de leur application. L'élaboration des conventions fiscales comporte les étapes classiques de la négociation, de la signature, de la ratification et de la publication.

1-La négociation :

Les conventions fiscales sont soumises, sur ces points, à une procédure qui est sans différence particulière au regard de celle engagée sur d'autres traités internationaux. On évoquera les particularités des Conventions Fiscales

La liberté des Etats quant à la détermination de leur propre législation fiscale et la manière dont celle-ci s'applique est un principe accepté par le droit international et un point de départ pour l'analyse relative à la fiscalité internationale. Les Etats sont cependant libres de conclure des traités fiscaux (bilatéraux) afin de s'engager à limiter leurs droits d'imposition respectifs dans le but d'éviter la double imposition. Définis comme des conventions selon le droit international, les traités fiscaux sont soumis aux règles stipulées dans la Convention de

Vienne sur les Conventions Internationales du 23 mai 1969 (« Convention de Vienne »). La Ratification d'un traité est précédée de négociations qui sont, dans la plupart des Etats, du ressort du Ministère des Affaires Etrangères¹³⁶.

Sur le plan du droit, la négociation d'un traité international bi-ou multilatéral ne soulève pas de difficulté particulière. Ils sont exceptionnellement négociés par les chefs d'Etat et de gouvernement en personne mais bien plutôt par leurs représentants dûment mandatés (les « plénipotentiaires »¹³⁷.

D'une manière plus classique, dans la Constitution algérienne, le président a reçu compétence exclusive pour « négocier et ratifier « les traités¹³⁸. Le plus souvent, il n'y procède pas lui-même a délégué ses pouvoirs en la matière à des « plénipotentiaires ».

A cet égard, cette délégation plénipotentiaire en Algérie est attribuée au Ministère des Affaires Etrangères. Ce dernier est chargé de l'aspect « politique » et « diplomatique » des négociations et du suivi des procédures d'approbation de ratification. Mais cette compétence de négociation n'est pas exclusive dans la mesure où le Ministère des Finances et plus précisément par le biais de la Direction de la Législation Fiscale et de la Règlementation chargée de l'aspect technique des négociations. La Direction Générale des Relations Financières Extérieures participe¹³⁹ également. La Direction de la Législation Fiscale est dotée d'une sous-direction des conventions fiscales qui dispose d'une compétence de négociation d'ordre générale sur la globalité des régions du monde sans division particulière¹⁴⁰.

136 Oliver R. Hoor, « Le Modèle OCDE de Convention Fiscale, analyse technique détaillée », Legitech, édition 2011, P.45

137 Carreaux, (D.), Marrella, (F.), « Droit International », 11 Edition, PEDONE, 2012, P.165

138 Article 77 alinéa 11 de la Constitution de 1996 modifiée par la loi n°08-19 du 15 novembre 2008 portant révision constitutionnelle prévoit que « Outre les pouvoirs que lui confèrent expressément d'autres dispositions de la Constitution, le Président de la République jouit des pouvoirs et prérogatives suivants, Il conclut et ratifie les traités internationaux ».

139 Une direction relevant du Ministère des Finances qui encadre les relations extérieures du ministère des finances dans la programmation, encadrement, négociation des traités bilatéraux et multilatéraux ayant trait à la fiscalité, investissement, droit social et assurance.

140 Au plan organique en France, ce que peut dénoter que la politique conventionnelle doit être bien organisée et structurée pour mettre sa mise en œuvre. On trouve alors, une sous-direction E chargée de l'aspect technique des négociations. Celle-ci est divisée en deux entités, la sous-direction E1 divisée en trois section : la première section est compétente dans le cadre de l'Union Européenne, la seconde section s'occupe du pôle asiatique et le pôle de l'Océanie et des anciens pays du bloc soviétique et compétente également en matière des prix de transfert et de procédure amiable, la troisième section traite du continent américain et africain hormis le Canada et les Etats-Unis. Par ailleurs, la sous-direction E2 s'occupe des négociations multilatérales, c'est celles effectuées au sein de l'OCDE ou de l'ONU et d'une convention spécifique. A ce titre, on peut déduire que, la Direction de la Législation fiscale se trouve bien étoffé sur le plan humain (vingtaine d'agents) affectée selon une répartition géographique tenant compte bien entendu de la nature des rapports des échanges qui sont identifiés en blocs régionaux, ce qui n'est pas le cas en Algérie, la sous-direction des conventions fiscales sur ce plan - là ne peut qu'être que diminué face à des structures bien organisée dans le cadre des négociations. Elle est composée d'un nombre restreint de 05 agents sans aucune approche géographique ciblée pour mettre en œuvre la politique de conventions fiscales.

La finalité de toute négociation est identique : aboutir à un texte qui puisse rencontrer l'accord des participants¹⁴¹. En règle générale, il faut entendre par là, qu'un tel traité doit avoir reçu la « sanction » du Président de la République. Cette façon particulière est remplie par le Décret Présidentiel¹⁴² portant publication du traité.

2-. La signature et la ratification : la prééminence du Président de la République

C'est aussi, le président qui » ratifie » les traités. Toutefois, ici l'expression est trompeuse. Il vaudrait mieux dire en effet que le président procède à la ratification d'un traité mais seulement après avoir été autorisé à le faire par une loi spéciale du Parlement- la loi d'autorisation de ratification¹⁴³.

A ce titre, en matière internationale également, la compétence du Parlement algérien s'est dissipée avec le temps. On notera qu'il s'agit ici d'une compétence que le président peut exercer de façon discrétionnaire : il n'est en effet pas juridiquement obligé de ratifier un traité à la suite de l'autorisation parlementaire¹⁴⁴.

La distinction entre la signature et la ratification et leur séparation dans le temps permet au « treaty making power » de vérifier si les négociateurs n'ont pas outrepassé leurs instructions.

Le délai entre la signature et la ratification peut aussi être utilisé en vue de procéder à un nouvel examen du texte du traité avant d'engager juridiquement l'Etat.

141 D.CARREAU, F. MARRELLA, Op.cit., P.165

142 Article 77 alinéa 8 de la Constitution

143 Le droit international n'impose aucune forme particulière pour la ratification : étant que cette procédure est réglée par le droit interne (d'où le « flou ») de la terminologie, ratification, acceptation et approbation employées à titre interchangeable. Le plus souvent, cette formalité est expresse : lorsqu'elle a été accomplie à la suite du vote du Parlement., l'Etat en cause le fait officiellement savoir aux autres parties contractantes par une notification spéciale (échange des instruments de ratification, acceptation ou approbation). Cette formalité constitue la preuve que la procédure interne requise a été suivie, que le traité est définitivement lié par ses termes.

144 En effet, la compétence du Parlement a été définie par la Constitution de 1963, à cet égard, l'article 42 dispose que le Président de la République est tenu de consulter l'Assemblée Nationale avant la signature et la ratification des conventions et accords internationaux. Mais cette condition n'a pas été reconduite dans les projets de révisions constitutionnelles de 1976, 1989 et 1996. A ce titre, il a été prévu que le contrôle parlementaire s'exerce sur l'action du gouvernement conformément aux dispositions des articles suivants : 76 et 80 pour la constitution de 1989 et 80,84 ,133 et 134 pour la Constitution de 1996 révisée en 2008. La nature de ce contrôle consiste par la possibilité du pouvoir législatif d'interpeller le gouvernement sur une question d'actualité, ou les parlementaires peuvent d'adresser par voie orale ou en la forme écrite, toute question à tout membre du Gouvernement.

3- L'entrée en vigueur de la convention

La signature du texte d'un traité international entraîne des conséquences d'importance et de précision inégale. Les conventions prévoient souvent la date de leur entrée en vigueur. A cet effet, Les conventions renvoient aux règles de droit interne de chacun des deux Etats signataires fixant la date en vigueur.

Le début est déterminé, en principe, par la publication au Journal Officiel, étant entendu qu'en absence de ratification, un texte international même oublié ne peut être invoqué. Cela posé, la rétroactivité est possible, le juge faisant prévaloir la volonté du législateur lorsque celui-ci a autorisé la ratification d'un texte ayant fixé une entrée en vigueur à une date déterminée¹⁴⁵.

Après accord entre experts fiscaux des délégations de négociation des deux pays ; les textes sont paraphés¹⁴⁶. La signature est l'accord politique des Gouvernements et authentications des textes ; mais la règle de droit formulée par la Convention fiscale n'est toujours pas obligatoire¹⁴⁷; intervient alors la signature par le Ministre des Affaires Etrangères. Ratification ou approbation par le président ensuite publication¹⁴⁸ au journal officiel ensuite échange des textes ratifiés avec l'autre pays signataire¹⁴⁹.

Le fait que la convention fiscale soit conclue et que les notes diplomatiques soient échangées ne signifie pas que la convention est applicable.

145 Chahid-Nourai, (N.), Fouquet, (O.), Genevois, (B.), Ginter, (E.), Lemaire, (D.), Martin, (P.), Laprade, (B.M.), « Fiscalité internationale », tome 1, édition de fiscalité et de gestion, Paris, 1989.

146 La parape n'a aucune valeur juridique et plusieurs parapes sont parfois nécessaires avant d'aboutit au texte final.

147. Goutière, (B.), « Les impôts dans les affaires internationales », Édition, Francis LEFEBVRE, 8ème édition, 2010, p.175.

148 La publication a pour but essentiellement de porter à la connaissance du citoyen, la promulgation d'une loi. La convention considérée comme étant une loi, doit donc faire l'objet d'une publication et ce, en vertu des dispositions de l'article 4 du code civil qui prévoit que « les lois promulguées sont exécutées sur le territoire de la république algérienne démocratique et populaire ».

149 Dans le cas de traité bilatéral notamment les CFI, d'abord, l'Etat devient définitivement lier lors du dépôt de son instrument de ratification (ou de sa notification) auprès du gouvernement « dépositaire » ou de l'institution qui remplit cette mission (Secrétariat général des Nations unies) étant que les CFI sont conclues sous l'auspice de cette dernière.

Ensuite, l'engagement devient définitif à la suite de « l'échange » de ces instruments de ratification (acceptation ou approbation). Il s'agit de la date « critique » à partir de laquelle le traité devient obligatoire pour l'Etat.

Les conventions fiscales entrent en vigueur dans un délai variable (un mois à trois mois, en général) à compter de l'échange de notes diplomatiques. Pour autant elles ne sont applicables.

La date de la première application (prise d'effet) varie selon les conventions fiscales ; souvent une distinction est faite entre :

Pour les impôts retenus à la source : première application à compter de la date d'entrée en vigueur de la convention (ou avec un petit décalage).

Pour les autres impôts : première application à compter de l'année civile suivant celle au cours de laquelle la convention fiscale est entrée en vigueur. Cependant, l'application aux impôts sur le revenu perçus au cours de l'année durant laquelle la convention est entrée en vigueur, il convient systématiquement de se reporter au texte applicable, car les règles relatives à la date de première application ne sont pas uniformes¹⁵⁰.

Paragraphe 2 : Le contenu des conventions fiscales

Les conventions relatives aux doubles impositions sont destinées à permettre la libre circulation des biens, des services, des capitaux et des personnes en éliminant la double imposition et l'évasion fiscale que la compétence concurrente de diverses collectivités est susceptible de provoquer. Elles ont donc une portée générale qui doit, cependant, être précisée au regard tant des personnes qui peuvent les invoquer que des impôts qu'elles concernent¹⁵¹

Les personnes concernées sont définies de la manière la plus large. La convention modèle OCDE précise, en son article 1, qu'elle est applicable aux personnes: "qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants.

150 Les règles d'entrée en vigueur et de première application de la convention sont d'interprétation stricte ; par exemple, il a été jugé 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 Chacun des Etats contractants notifiera à l'autre l'accomplissement des procédures requises par sa législation pour la mise en vigueur de la présente Convention. Celle-ci entrera en vigueur le premier jour du deuxième mois suivant le jour de réception de la dernière de ces notifications. La convention mentionne que Les dispositions la Convention s'appliqueront pour la première fois : en ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source, aux sommes mises en paiement à compter de la date d'entrée en vigueur de la Convention ; Par ailleurs, en ce qui concerne les autres impôts sur le revenu, aux revenus afférents à l'année civile au cours de laquelle la Convention est entrée en vigueur ou à l'exercice comptable ouvert au cours de cette année ; En ce qui concerne les autres impôts, aux impositions dont le fait générateur interviendra à compter de la date d'entrée en vigueur de la Convention.

151 J-P Jarvenic, « Droit Fiscal International », édition Economica, 1985, p.72

Tandis que l'article 2 .1 dispose que la convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus sur pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ces collectivités locales, sans égard au système de perception. L'article 3 définit ensuite certaines notions importantes pour appliquer les règles conventionnelles comme l'extension territoriale, ou renvoie au droit interne des deux Etats contractants pour préciser le sens de termes non définis¹⁵² par la convention même. L'article 4, règle la situation particulière des conflits de résidence¹⁵³.

A- Les personnes concernées

La détermination de la résidence d'un contribuable, qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une personne morale, est toujours le préalable à la clarification de sa situation fiscale. A l'égard des personnes physiques, elle permet de connaître l'étendue des obligations fiscales, puisqu'un contribuable domicilié dans un Etat est soumis à l'impôt sur son revenu mondial (y compris, par conséquent, sur les revenus dont la source est située hors de cet Etat) alors qu'un contribuable non domicilié n'est soumis à l'impôt que pour les revenus provenant de cet Etat. En droit conventionnel, la détermination de la résidence est aussi importante pour les personnes morales mais elle pose en pratique, moins de problème, sauf en ce qui concerne celles qui sont exonérées ou en présence de situations abusives.

Le modèle OCDE ne donne pas une définition de la résidence, il procède à l'énumération d'une série de critères possibles de la résidence et entre ces critères établit une hiérarchie. Il n'impose aucune harmonisation des définitions de la résidence aux Etats contractants, chacun de ceux-ci restant compétent pour la définir comme il l'entend.

Ainsi, aux termes de l'article 4, est un résident d'un Etat contractant, toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère analogue. Toutefois cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située. L'article 4.1 renvoie donc en premier lieu au droit interne de chaque Etat. Les deux

152 Lorsqu'un terme n'est pas défini par la convention, il doit en principe avoir le sens que lui attribue le droit de l'Etat qui applique la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. Dans cette situation, il risque d'y avoir un conflit avec l'autre Etat, car celui-ci n'acceptera pas volontiers d'être lié par l'interprétation du premier Etat. Il faut alors recourir à la procédure amiable.

153 Schaffner, (J.), « Droit Fiscal International », édition, pomoculture, 1999, P.47

Etats peuvent définir séparément le terme "résident", les paragraphes 2 et 3 de l'article 4 résolvant ensuite les doubles résidences.

Pour pouvoir se prévaloir d'une convention fiscale, un contribuable doit être une personne physique au sens de la convention, cette notion étant définie à l'article 3. La notion de personnes physiques, les sociétés et autres groupements de personnes. Cette notion englobe également les Etats eux-mêmes et leurs subdivisions¹⁵⁴.

C'est dire que la convention est applicable aussi bien aux personnes physiques dès lors qu'elles ont un lien personnel avec l'un des Etats contractants qui fonde, dans cet Etat, leur assujettissement à l'impôt sur le revenu global qu'aux personnes morales dont le siège social est établi sur le territoire de l'un des Etats contractants. En revanche, les personnes qui ne satisfont pas à l'une ou l'autre de ces conditions ne peuvent les invoquer.

Le terme " société" désigne toute personne morale ou toute entité considérée comme une personne morale aux fins d'imposition, par exemple parce qu'elle est soumise à des obligations déclaratives. La référence aux autres groupements de personnes, qui n'est pas précisée davantage par le modèle OCDE, permet de considérer comme "personne" toute entité et toute collectivité auxquelles la loi fiscale interne accorde une quelconque importance en soi, comme les indivisions ou les associations sans but lucratifs. Le critère déterminant pour la qualité de résident reste l'assujettissement à l'impôt.

Cet assujettissement n'a pas besoin de conduire à une imposition effective. Il suffit que le contribuable tombe dans le champ de l'impôt, même s'il n'a pas effectivement généré de bénéficié ou encaissé de revenus imposables.

En effet, l'article 4.3. Modèle OCDE prévoit qu'une personne, autre qu'une personne physique, qui est un résident de deux Etats contractants, doit être considérée comme un résident de l'Etat où son siège de direction effective est situé aux fins d'application de la convention.

L'élément de rattachement le plus tangible est donc le siège de direction effective. Certaines conventions fiscales s'écartent du modèle OCDE pour la résidence des personnes morales. Il est ainsi possible de retrouver, la place du siège de direction effective, des renvois au siège social. D'autres conventions fiscales ne comportent aucun critère¹⁵⁵

154 Op.cit. p.60

155 Les critères de résidences varient bien entendu selon les pays. Sont notamment considérés comme ayant leur domicile en France, les personnes qui y ont leur foyer ou leur lieu de séjour principal, celles qui y exercent une activité professionnelle, sauf si cette activité ne revêt qu'un caractère accessoire, et celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. La définition française est plus large, et les critères sont applicables d'une

La notion conventionnelle de siège effectif vise le lieu où l'Assemblée Générale de la société, où se réunissent des conseils d'administration, où sa comptabilité est tenue et où sa politique est mise en œuvre. Le recours à la notion de siège effectif de direction permet mieux que le siège social de lutte contre les localisations de structures sociales dans des pays dont la fiscalité interne ou le réseau de conventions permet de bénéficier d'avantages non justifiés. En effet, si une société dispose de son siège social dans un Etat alors qu'elle est effectivement dirigée depuis un autre Etat, il en résulte souvent que le siège social n'a pas de véritable raison d'être¹⁵⁶.

Toutefois, l'article 4-1 du modèle OCDE précise que la référence au droit interne ne peut permettre de qualifier de résident d'un Etat une personne qui est assujettie à l'impôt pour les revenus de sources situées dans cet Etat.

Autrement dit, pour permettre de qualifier un résident d'un Etat, il faut qu'il soit soumis à une obligation fiscale illimitée. Parfois, la législation de l'un des Etats parties à une convention fiscale conduit à reconnaître à une personne la qualité de résident de cet Etat, sans qu'une même qualification puisse être parallèlement dégagée, à la situation de la même personne de la législation de l'autre Etat.

1- La notion de résidence en droit interne algérien

La définition de la résidence fiscale diffère selon que l'on est en présence d'une personne physique ou d'une société.

manière alternatives. il suffit qu'une condition soit respectée pour que le contribuable sera qualifié de résident en droit interne. Par ailleurs, la France adopte aussi un principe territorial de l'imposition de sociétés. Etant que seuls les bénéfices réalisés dans une entreprise exploitée en France sont passibles de l'impôt sur les sociétés. L'article 209 I du CGI prévoit en effet que seuls les bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées en France et ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative à la double imposition sont imposables dans l'hexagone. En dehors, de toute situation conventionnelle, le lieu d'exploitation de l'entreprise détermine quels bénéfices sont soumis à l'impôt sur les sociétés. la notion d'entreprise exploitée en France, a été dégagée par la jurisprudence française.

156 Op cit p.66

1-1 la résidence des personnes physiques en droit fiscal algérien: le domicile fiscal et le lieu du séjour habituel

L'article 3.2 du code des impôts directs et taxes assimilées qualifie de contribuables résidents les personnes physiques qui ont leur domicile fiscal ou leur lieu de séjour habituel en Algérie. La conséquence de la résidence fiscale est l'assujettissement illimité à l'impôt sur le revenu global domestique et étranger du contribuable, tandis que la personne non résidente n'est imposable en Algérie que sur ses revenus domestiques.

Le domicile fiscal est caractérisé par les énumérations prévues par le code des impôts directs : Sont considérés comme ayant leur domicile fiscal en Algérie:

- Les personnes qui y possèdent une habitation ou titre de propriétaires ou d'une propriété ou qui en sont locataires. Dans ce cas dernier, cette location doit être conclue soit par une convention unique, soit par une convention successive pour une période de couverture au mois d'une année.
- Les personnes qui y ont soit le lieu de leur séjour principal, soit le centre de leurs principaux intérêts¹⁵⁷;

157 Conseil d'État N° 316082 Inédit 8ème et 3ème sous-sections réunies Président : M. Arrighi de Casanova Rapporteur : Mme Marie-Astrid Nicolazo de Barmon Commissaire du gouvernement : M. Olléon Laurent Avocats : SCP DELAPORTE, BRIARD, TRICHET le requérant a demandé au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt n° 06PA01346 du 7 mars 2008 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement n° 9908308 du 7 février 2006 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 1991, 1992 et 1993 . La question du domicile fiscal a fait l'objet d'un examen détaillé par le Conseil d'Etat dans l'affaire d'abord au regard du droit interne et de l'application des dispositions conventionnelles pour arriver à définir le centre des intérêts vitaux : En ce sens le domicile fiscal est toujours déterminé selon les critères du Code général des impôts sous réserve des stipulations conventionnelles. L'interprétation extensive des critères du droit interne par la chambre criminelle accentue le caractère subsidiaire voire résiduel des critères tirés des conventions visant à éviter la double imposition. Ainsi, aux termes de l'article 4 A du code général des impôts : Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française. ; Qu'aux termes de l'article 4 B du même code : 1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A : a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. ;

En effet de l'instruction sur le contrôle dont M. A, a fait l'objet au titre des années 1991 à 1993 a révélé qu'il avait disposé durant cette période de sommes d'un montant élevé, portées au crédit de comptes courants ouverts dans les écritures d'établissements bancaires domiciliés en France, dont il n'a pas établi qu'elles proviendraient de revenus de source algérienne ; que, s'il soutient qu'il exerce en Algérie une activité d'ingénieur conseil et d'éleveur agricole et a produit des avis d'imposition à l'impôt sur le revenu et à la taxe sur l'activité professionnelle établis par l'administration fiscale algérienne au titre des trois années en cause, ces documents dépourvus de précisions sur la nature et l'origine des sommes imposées ne justifient pas de l'existence, au cours de cette période, de revenus ou d'un patrimoine productif de revenus de source algérienne supérieurs à ceux dont le requérant a disposé en

- Les personnes qui exercent en Algérie une activité professionnelle salariée ou non;
- D'un lien d'habitation utilisé d'une façon qui lui confère un caractère durable et permanent.

La notion de domicile est tributaire des critères suivants :

- Ces personnes physiques, qui sont imposables à l'impôt sur le revenu global peuvent intervenir soit sous formes d'entreprises individuelles ou sous formes sociétaires prévues pour les personnes.
- Un contribuable peut également être considéré comme fiscalement résident en Algérie au sens du droit interne, s'il y séjourne de manière habituelle. Il s'agit de l'endroit où séjourne une personne dans des conditions montrant qu'elle ne s'y trouve

France ; qu'ainsi, M. A doit être regardé comme ayant eu en France le centre de ses intérêts économiques, au sens du c. du 1. de l'article 4 B du code général des impôts ; qu'il résulte de ce qui précède qu'il était en principe, pour l'ensemble des années en cause, passible de l'impôt sur le revenu en France, à moins qu'il n'établisse son droit à se prévaloir de la qualité de résident algérien, au sens des stipulations de la convention du 17 mai 1982 conclue entre la France et l'Algérie en vue d'éliminer les doubles impositions ;

D'autre part, au regard du droit conventionnel, notamment les termes de l'article 2 de convention conclue le 17 mai 1982 entre la France et l'Algérie en vue d'éliminer les doubles impositions. Au sens de la présente convention, l'expression résident d'un Etat désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux Etats, sa situation est réglée de la manière suivante : a) Cette personne est considérée comme le résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent : si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ; / b. Si l'Etat où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat où elle séjourne de façon habituelle ; / c. Si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'Etat dont elle possède la nationalité ; / d. Si les critères qui précèdent ne permettent pas de déterminer l'Etat dont la personne est résidente, les autorités compétentes des Etats tranchent la question d'un commun accord. ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que M. A possédait, au cours des années en cause, des résidences tant en France, quai de Bourbon à Paris, qu'en Algérie, lotissement Beauséjour à Bouzareah, et disposait d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des deux Etats ; qu'il convient dès lors de rechercher l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques, définissant le centre de ses intérêts vitaux au sens du a. du 2. de la convention, étaient les plus étroits ; qu'il résulte de l'instruction qu'au cours des années 1991 à 1993, les consommations d'électricité, d'eau, de gaz et de téléphone, l'utilisation de leurs comptes bancaires depuis la France ainsi que l'emploi d'une gouvernante témoignent d'une utilisation régulière par M. et Mme A de leur résidence en France, sans commune mesure avec celle de leur résidence en Algérie ; qu'en produisant des attestations de notoriété justifiant la résidence en Algérie de ses deux frères, le requérant n'établit pas que son épouse et lui-même ne résidaient pas en France pendant la période vérifiée ; qu'il a détenu pendant la période vérifiée un tiers des titres d'une société dont il assurait la gérance et disposait en France d'un patrimoine immobilier important, évalué à 19 000 000 F ; qu'ainsi qu'il a été dit ci-dessus, le requérant disposait en France de l'essentiel de ses revenus, sans que soit établie leur origine algérienne ; que, dès lors, doivent être regardés comme prépondérants les liens personnels et économiques entretenus par M. A avec la France, où se situait de 1991 à 1993 le centre de ses intérêts vitaux, au sens de la convention franco-algérienne ; que, par suite, M. A n'est pas fondé à se prévaloir des stipulations de cette convention pour soutenir qu'il n'était pas imposable à l'impôt sur le revenu en France au titre des années en cause

pas que de façon passagère. Contrairement au domicile fiscal, qui présuppose une certaine permanence, le séjour habituel ne requiert qu'une présence qui n'est pas seulement passagère. Le lieu de séjour est une notion plus large¹⁵⁸

- Le séjour de plus de six mois en Algérie caractérise toujours un séjour habituel, de façon rétroactive au jour de l'arrivée dans le pays.

1.2 La résidence des sociétés en droit conventionnel algérien :

Toute société disposant d'un siège social qui, sur un plan général est pour celle-ci ce que le domicile est pour la personne physique. Le caractère abstrait du concept de siège social conduit, cependant, à des positions différentes sur le plan international.

On entrevoit la complexité des conflits juridiques susceptibles de naître dans la mesure où le siège statutaire, le siège de direction et le siège d'exploitation d'une entreprise relèvent de compétences juridiques différentes au sein d'un même Etat, ou se trouvent localisés dans des pays différents.

On peut analyser ce critère de résidence à travers certaines conventions fiscales signées en Algérie. On s'aperçoit que la notion de résidence pour les personnes morales diverge d'une convention à une autre¹⁵⁹:

A ce titre, pour les conventions signées respectivement avec, l'Afrique du Sud, la Belgique, les Emirats -Arabes- Unis, la France, l'Italie, la Roumanie et les pays de l'UMA, c'est le critère du siège de direction effective qui est retenue.

Par ailleurs, la convention fiscale signée avec la Turquie en fait référence au critère du siège social.

Pour ce qui est du Canada et de l'Indonésie, les deux conventions stipulent :

« **Dans** le cas d'une personne autre qu'une personne physique, qui est un résident des deux Etats contractants, les autorités compétentes des deux Etats s'efforcent d'un commun accord

¹⁵⁸ Ce critère de six mois se trouve dans plusieurs législations fiscales étrangères, il doit être manié avec précaution, car il est source de confusion, les personnes concernées ayant souvent tendance à penser qu'en "chronométrant" la durée de séjour en un endroit, ils peuvent y échapper à toute résidence fiscale

¹⁵⁹ Voir en annexe le modèle d'attestation de déclaration pour les étrangers résidents fiscalement en Algérie au sens de la Convention fiscale de non double imposition « CFI-C29 et CFI-C30 », cette attestation est délivrée aux résidents d'Algérie aux fins d'application des conventions fiscales préventives de la double imposition

de trancher la question et de déterminer les modalités d'application de la convention à ladite personne ».

Un autre ordre de critère est prévu dans le cadre de la convention avec la Jordanie, dans le cas où le siège de direction effective ne peut être déterminé, le recours au critère de la nationalité¹⁶⁰.

B- Les impôts visés

Les notions de résident et d'impôt délimitent le domaine d'application des conventions fiscales. Au sens de l'article 2.2 du Modèle OCDE : " sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts perçus sur le revenu total, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values".

La portée des conventions relatives aux doubles impositions est, à cet égard, moins large. Sur le fondement de l'article 2-1 du modèle de l'OCDE : aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales.

On note que les conventions fiscales signées par l'Algérie auxquels les impôts portant sur :

- L'impôt sur le revenu ;
- L'impôt sur le bénéfice des sociétés ;
- La taxe sur l'activité professionnelle ;
- L'impôt sur le patrimoine ;
- La redevance ;
- l'impôt sur le revenu et l'impôt complémentaire sur le résultat relatifs aux activités de prospection, de recherche, d'exploitation et de transport par canalisation des hydrocarbures¹⁶¹.

160 Voir Convention fiscale entre la République Algérienne Populaire et Démocratique et 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 réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune signée le 16 septembre 1997

161 Les activités visées relèvent du régime du droit commun combien même se rapportant au domaine des hydrocarbures lesquelles sont soumises à un régime spécifique.

1-La qualification des revenus imposables :

Les conventions fiscales distinguent plusieurs catégories de revenus, et fixent, pour chacune d'entre elles, les règles d'attribution du pouvoir d'imposition. L'application d'une convention fiscale suppose, par conséquent, que le revenu imposable puisse être clairement qualifié et rattaché à l'une des catégories identifiées par elle.

Généralement les règles conventionnelles de source ne sont pas toujours nettement distinguées des règles d'attribution du pouvoir d'imposition. On rencontre, en fait, quelques règles de source explicites, distinctes des règles d'imposabilité. Mais généralement, la règle de source est implicite, et souvent sous-jacente à la règle d'imposabilité édictée pour une catégorie déterminée de revenus.

En droit conventionnel, on distingue généralement trois modalités différentes d'imposition des revenus suivants leurs sources et leurs natures¹⁶²:

- Les revenus dont l'imposition est réservée exclusivement et sans limitation à l'Etat de leurs sources ou du "situs" et non à celui dont leur bénéficiaire est résident.
- Les revenus dont l'imposition se trouve répartie entre l'Etat de leur source (imposition limitée) et celui de leurs bénéficiaires.
- Les revenus dont l'imposition est réservée non à l'Etat de leur source ou du "situs" mais à celui dont leur bénéficiaire est résident.
- On peut recenser la catégorie des revenus exclusifs dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire:
- Il s'agit notamment des bénéfices des entreprises, en l'absence d'établissement stable dans l'autre Etat;
- Des bénéfices provenant de l'exploitation en trafic international de navires et aéronefs, dans tous les cas (la notion d'établissement stable ne joue pas normalement pour ces entreprises, qui sont imposées au siège de direction effective);
- Des redevances (mais pas dans le modèle de l'ONU, qui prévoit un partage du droit d'imposer entre les deux Etats);

162 R.Ducinni, Fiscalité des contrats internationaux, édition Litec, 1991, p.69

- Des gains en capital, sauf ceux qui proviennent de l'aliénation de biens immobiliers et de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable situé dans l'autre Etat, ou de parts ou actions de sociétés à prépondérance immobilière;
- Des revenus des emplois (salaires), en cas de mission simplement temporaire dans l'autre Etat;
- Des pensions privées (c'est-à-dire lorsqu'elles ne sont pas attribuées à d'anciens actionnaires ou assimilés, sauf exception);
- Des revenus qui ne sont pas traités dans les autres articles de la convention
(revenus non dénommés)
- Pour les revenus imposables mais non exclusivement dans l'Etat de leur source, à la différence du cas précédent, ces revenus peuvent être imposables dans les deux Etats.
- Il s'agit sauf si la convention s'écarte des modèles de convention:
- Des revenus immobiliers;
- Des bénéfices imputables à un établissement stable; des revenus "passifs" (dividendes, intérêts) qui sont en général imposables à un taux plafonné par la convention (redevance, avec le modèle de l'ONU);

Des gains en capital retirés de l'aliénation de biens immobiliers ou de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable, ou de parts ou actions de sociétés à prépondérance immobilière; des revenus d'emploi (salaires) sauf, en cas de mission temporaire dans l'Etat de l'activité (Etat de la source);

Des tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires;

Des revenus des artistes et sportifs.

La répartition entre deux Etats liés par convention, du pouvoir d'imposer les différents revenus imputables à un contribuable suppose une claire localisation de la source nationale de ces revenus.

Le principe de répartition des compétences fiscales procède de l'idée que les bénéfices ou revenus extérieurs d'une entreprise, ou d'un professionnel indépendant, ne doivent échapper à la juridiction fiscale du pays de leur résidence qu'à partir du moment où leur activité, dans l'autre pays, présente une consistance suffisante pour que l'on puisse admettre qu'elle y génère, par elle-même, des bénéfices ou revenus.

Dans ce cas, le critère retenu pour identifier la source du revenu est par principe celui de la résidence du débiteur.

Une dérogation est toutefois prévue, dans l'hypothèse où les opérations productives d'intérêts ou de redevances ont un lieu économique évident avec un établissement stable, ou une base fixe (en matière de redevance), dont le débiteur disposerait dans l'Etat autre que celui de sa résidence. Si l'emprunt, ou l'engagement, a été contracté pour les besoins de l'établissement, ou de la base fixe, et que celui-ci, supporte la charge des intérêts, ou des redevances, les revenus en cause doivent être alors considérés comme trouvant leur source dans l'Etat où se trouve situé l'établissement stable ou la base fixe. Le lieu de résidence du débiteur est également considéré mais de manière implicite, par la convention modèle de l'OCDE, comme celui de la source des revenus, en matière de dividendes, de rémunérations et de pensions publiques, de sommes versées à un étudiant ou un stagiaire. Mais, c'est au contraire le lieu d'exercice de l'activité qui, en matière de salaires ou de rémunérations des artistes et sportifs, est implicitement regardé comme étant celui où ces revenus trouvent leur source.

En matière de revenus immobiliers, la règle d'attribution du pouvoir d'imposition reflète clairement une règle de source, les revenus immobiliers trouvent d'évidence leur source dans l'Etat où l'immeuble est situé, et il revient à cet Etat le droit exclusif de les imposer. La confusion des règles de source et d'imposabilité est caractéristique des impositions applicables à l'imposition des bénéficiaires des entreprises, mais aussi des revenus des professions indépendantes.

Pour les conventions fiscales de l'OCDE, le critère d'une telle consistance est l'établissement stable pour les entreprises, et la base fixe pour les membres de professions indépendantes, la présence d'un établissement stable, ou d'une base fixe, peut être considérée comme l'indice significatif que des bénéficiaires ou revenus trouvent leur source dans l'Etat où ces installations sont implantées. Mais, simultanément, la reconnaissance d'un établissement stable ou d'une base fixe, exerce un effet attributif de compétence fiscale au profit de l'Etat d'implantation, qui est bien, alors, l'Etat de la source.

En ce qui concerne les revenus des professions indépendantes, le modèle de convention de l'ONU propose d'étendre le droit d'imposition des Etats accueillant les activités des professionnels résidents de l'autre Etat à des hypothèses autre que celle dans laquelle ces activités sont exercées par l'intermédiaire d'une base fixe.

Ces adjonctions visent à élargir le pouvoir d'imposition des pays en développement ; elles s'analysent en une extension de la règle retenue pour cette catégorie de revenus.

Pour chacune des catégories de revenus identifiées par elles, les conventions fiscales fixent des règles d'attribution du pouvoir d'imposition qui, selon le cas, réservent celui-ci à l'un des Etats contractants, admettent, ou prévoient le partage de la compétence fiscale.

Compte tenu de l'objet des conventions fiscales, qui est d'éliminer la double imposition internationale susceptible d'atteindre un même contribuable, l'attribution évoquée d'un droit exclusif d'imposition à l'Etat de résidence d'une entreprise devrait s'entendre au regard des revenus, comportant un aspect d'extranéité, que procure à une entreprise sa propre activité, c'est-à-dire concerner l'entreprise d'un Etat exerçant certaines activités dans l'autre Etat hors la présence d'un établissement stable.

Le droit d'imposer est expressément prévu en faveur du même Etat de la source en matière de revenus immobiliers (y compris les plus-values), de bénéfices des entreprises et de revenus des professions indépendantes rattachables à l'Etat autre que celui de la résidence (critère de l'établissement stable, ou de la base fixe), de revenus des professions dépendantes (sous réserve des dispositions applicables aux salariés en missions temporaires), de revenus des artistes et sportifs. Dans ces cas, toutefois, les revenus concernés pourraient être, en principe, également imposés par l'Etat de résidence, à condition que soit assurée l'élimination de la double imposition.

L'accès au droit d'imposer est expressément prévu tant en faveur de l'Etat de résidence que de l'Etat de la source en matière de dividende et d'intérêts, la compétence fiscale de l'Etat de la source étant toutefois limitée, alors que, pour sa part, l'Etat de résidence devra assurer l'élimination complète de la double imposition.

En revanche, dans le cas d'un partage d'imposition entre chacun des Etats signataires de la convention, la double imposition ne pourra être évitée que par l'application des dispositions conventionnelles prévues à cet effet.

C- Les principes d'élimination de doubles impositions

Deux types de mécanismes sont prévus par les conventions pour éliminer les doubles impositions:

- La méthode de l'exemption, selon laquelle l'Etat de résidence exonéré de l'impôt normalement applicable sur les revenus imposés par l'autre Etat;
- La méthode de l'imputation qui consiste pour l'Etat de résidence à imposer les revenus également imposés par l'autre, mais à accorder une réduction d'impôt résultant de celui payé dans cet autre Etat;
- La déduction de l'impôt étranger comme charge.

La différence fondamentale entre les deux premières méthodes résulte de ce que la première (méthode de l'exemption) prend en considération le revenu, alors que la seconde (méthode de l'imputation) considère l'impôt.

Il résulte des conventions que les Etats ont la possibilité de retenir, de façon appropriée, l'une ou l'autre de ces méthodes en fonction des dispositions émanant de leurs législations, chacune d'elles ayant leurs mérites et inconvénients respectifs.

1- Déduction de l'impôt étranger

L'Etat étranger peut d'abord simplement autoriser ses résidents à considérer l'impôt étranger comme une charge déductible, c'est-à-dire imposer les bénéficiaires sur leur revenu net.

1-1 La méthode de l'exemption

L'Etat de résidence du contribuable renonce à imposer les revenus pour lesquels la convention reconnaît un droit d'imposition à l'Etat de la source. La méthode comporte cependant deux variantes:

- L'exemption intégrale: l'Etat de résidence, non seulement n'impose pas les revenus concernés, mais encore ne prend pas en compte leur existence dans le calcul de l'impôt dû au titre des revenus non exemptés ;
- Dans l'exemption avec taux effectif, l'Etat de résidence, s'il n'impose pas les revenus entrant dans la compétence fiscale de l'Etat de la source, tient compte de leur existence dans la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus non exemptés.

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

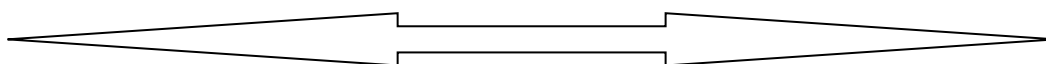
l'impôt est d'abord calculé sur la base des revenus d'ensemble, incluant les revenus exemptés de source étrangère, suivant le barème progressif de droit commun. Puis, le montant d'impôt effectivement dû est calculé en appliquant à l'impôt théorique, dégagé du premier calcul, le rapport existant entre les revenus non exemptés et l'ensemble des revenus¹⁶³.

¹⁶³ B.Castagnède, Précis de fiscalité internationale, 3ème édition mise à jour, édition, PUF, 2002 P.383

Tableau N°4 : Illustration de la méthode de l'exemption :

<u>Exonération des revenus de source étrangère</u>
➤ Revenu global = 200+100
➤ Exonération des revenus de source étrangère : 100
➤ <u>IS dû à la source</u> : $(100 * 15\%) = 15$
➤ <u>IS payé à la résidence</u> : $(200 * 40\%) = 80$
➤ <u>IS GLOBAL</u> : $15 + 80 = 95$

Société industrielle
<u>Pays de la Résidence</u>
<u>Taux de l'IS : 40%</u>
<u>Bénéfices : 200</u>



<u>Exonération de l'IS sur le revenu de source étrangère</u>
➤ <u>Revenu global</u> : $(200 + 100) = 300$
➤ <u>Proportion du revenu étranger dans le revenu global</u> $(100/300) = 33\%$
➤ <u>IS dû dans le pays de résidence</u> : $(300 * 40\%) = 120$
➤ <u>IS dû sur le revenu de source étrangère</u> : $120 * 33\% = 40$
➤ <u>IS payé à la résidence</u> : $120 - 40 = 80$
➤ <u>IS dû à la source</u> : $100 * 15\% = 15$
➤ <u>IS GLOBAL</u> :

Etablissement stable
<u>Pays de source</u>
<u>Taux de l'IS : 15%</u>
<u>Bénéfices : 100</u>

2-La méthode de l'Imputation: Elle consiste, de la part de l'Etat de résidence du contribuable, à accorder à celui-ci une déduction fiscale (impôt sur impôt) au titre de l'impôt payé dans l'Etat de la source. L'imputation peut être intégrale, auquel cas le crédit d'impôt dont bénéficie le contribuable dans l'Etat de sa résidence correspond à l'impôt prélevé par l'Etat de la source, quel qu'en soit le montant

Dans l'imputation ordinaire ou limitée, le crédit d'impôt accordé par l'Etat de résidence ne peut excéder la fraction de son propre impôt correspondant au revenu imposable trouvant sa source dans l'autre Etat. Cette variante limite, pour l'Etat de résidence, le risque de perte de recette afférent à la fixation, par l'Etat de la source, d'un taux élevé de prélèvement. Mais elle peut laisser subsister des éléments de double imposition, dans la mesure où l'impôt prélevé par l'Etat de la source s'avère supérieur, à raison des règles d'assiette (impôt sur le revenu brut) ou de taux de mises en œuvre, à celui appliqué par l'Etat de la résidence (généralement appliqué à un revenu net, suivant des taux qui peuvent varier en fonction de l'importance des revenus du contribuable).

La méthode de l'imputation, principalement utilisée en vue de l'élimination de la double imposition en matière de dividendes, d'intérêts, ou de redevances, peut offrir des inconvénients pour les Etats soucieux d'attirer, par des concessions fiscales, le capital ou la technique étrangère. La réduction, à cette fin, des impositions prélevées à la source va se traduire alors par la diminution parallèle du crédit d'impôt accordé à l'investisseur par l'Etat de sa résidence. Aucun effet, d'incitation n'est finalement obtenu, le sacrifice fiscal consenti par l'Etat de la source ayant pour seule contrepartie un accroissement de recettes pour l'Etat de résidence.

Afin de conserver aux pays en développement le bénéfice des dispositions d'incitation fiscales à l'investissement ou aux transferts de technologie qu'ils mettent en œuvre, un certain nombre de conventions fiscales conclues entre ces pays et des Etats industrialisés comportent des clauses dites de crédit d'impôt fictif, en vertu desquelles l'Etat de résidence accorde un crédit à raison d'impôts non effectivement payés.

Le crédit d'impôt peut être égal au montant de l'impôt "épargné" dans l'autre Etat de la source du fait de la réduction ou de l'exonération accordée, par rapport à celui qui serait normalement dû (clauses dites de tax sparing¹⁶⁴).

Tableau N° 6: Illustration de la méthode du crédit d'impôt :

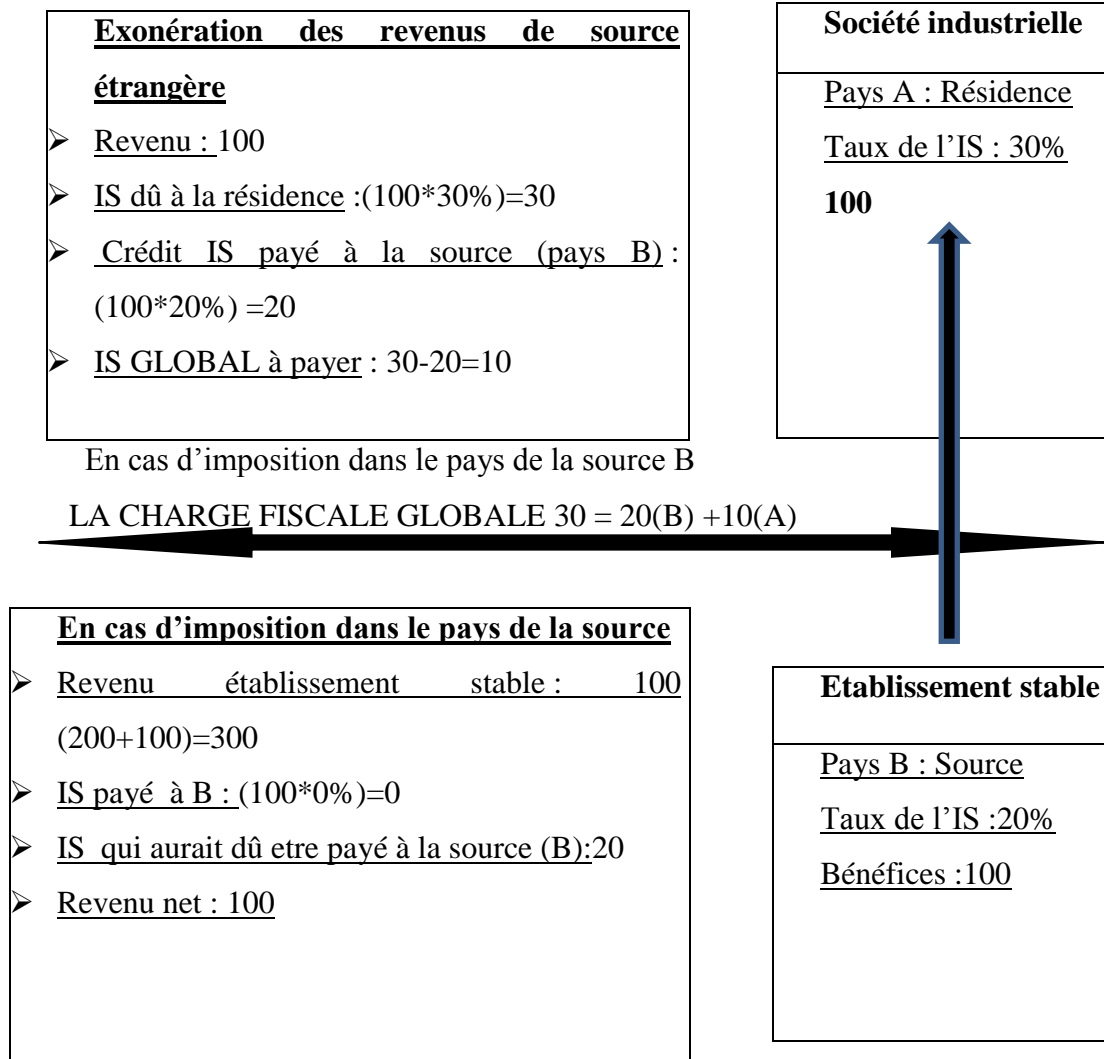


Tableau N° 7 : illustration de la méthode de crédit d'impôt en cas d'avantages fiscaux octroyés dans le pays de la source: TAX SPARING (crédit d'impôt fictif)

164 CASTAGNEDE (B.), Op cit p.384

La pratique conventionnelle algérienne relève une certaine fixité du principe d'imputation dans la majorité des conventions signées applicables et non applicables.

2-1 La méthode de l'imputation de l'impôt étranger: elle était en général mise en œuvre pour les dividendes, intérêts, redevances, revenus des artistes et sportifs, le cas échéant tantièmes, perçus tant par les personnes physiques que par les personnes morales. La méthode s'applique selon la variante de l'**imputation limitée**, l'impôt étranger payé en application de la convention ouvrant droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt dans la base duquel se trouvaient compris les revenus concernés, dans la limite de l'impôt algérien afférent à ces mêmes revenus.

2-2 La méthode de l'exonération était retenue pour les autres revenus, lorsqu'ils étaient imposables par d'autres Etats en vertu de la convention.

3- la méthode du crédit d'impôt, d'abord est étendue aux revenus autres que ceux auxquels cette méthode était traditionnellement. On évoque alors le recours à la méthode du crédit d'impôt généralisé.

Selon le commentaire de la convention franco-algérienne, l'impôt français s'entend, pour les personnes physiques, de l'impôt sur le revenu mais également de la CSG, de la CRDS ainsi que de toute autre contribution additionnelle telle que le prélèvement social de 2% sur les revenus du capital.

Cette méthode de crédit d'impôt égal à l'impôt algérien permet le bénéfice du crédit d'impôt en absence d'une connaissance exacte de l'impôt étranger. Elle assure une meilleure égalité de traitement fiscal entre les contribuables.

Dans certaines conventions récentes comportent la disposition selon laquelle: " aux fin d'imputation de l'impôt sur le revenu et sur la fortune dans un Etat contractant, l'impôt payé dans l'autre Etat contractant englobe l'impôt qui a fait l'objet d'une exonération ou réduction d'impôt dans cette autre Etat, en vertu de sa législation fiscale prévoyant des avantages fiscaux."

La partie canadienne dans la convention liant l'Algérie a explicitement fait référence au dispositif relatif à la promotion des investissements¹⁶⁵ et son maintien ou son extension se fera en concertation.

A ce titre, certains Etats n'hésitent pas à accorder certains crédits d'impôt des structures des investissements directs qui interviennent par **des Branch tax**¹⁶⁶ ou filiales.

En ce sens, le législateur algérien avait introduit par l'article 6 de la Loi de Finances pour 2009 modifiant l'article 46 du code des impôts directs et taxes assimilées dans le but d'effacer la différence de traitement entre les filiales de droit algérien d'une part et les succursales et établissements stables d'autre part. Sont désormais considérés comme revenus distribués : « les bénéfices transférés à une société étrangère non résidente par sa succursale établie en Algérie ou toute installation professionnelle au sens fiscal ».

Par installation professionnelle le législateur entend à priori inclure les établissements stables. Ainsi, après application de l'impôt sur le bénéfice des sociétés, les bénéfices sont d'office supposés entièrement distribués et sujet à une retenue à la source fixée à 15% pour les non-résidents selon le droit interne.

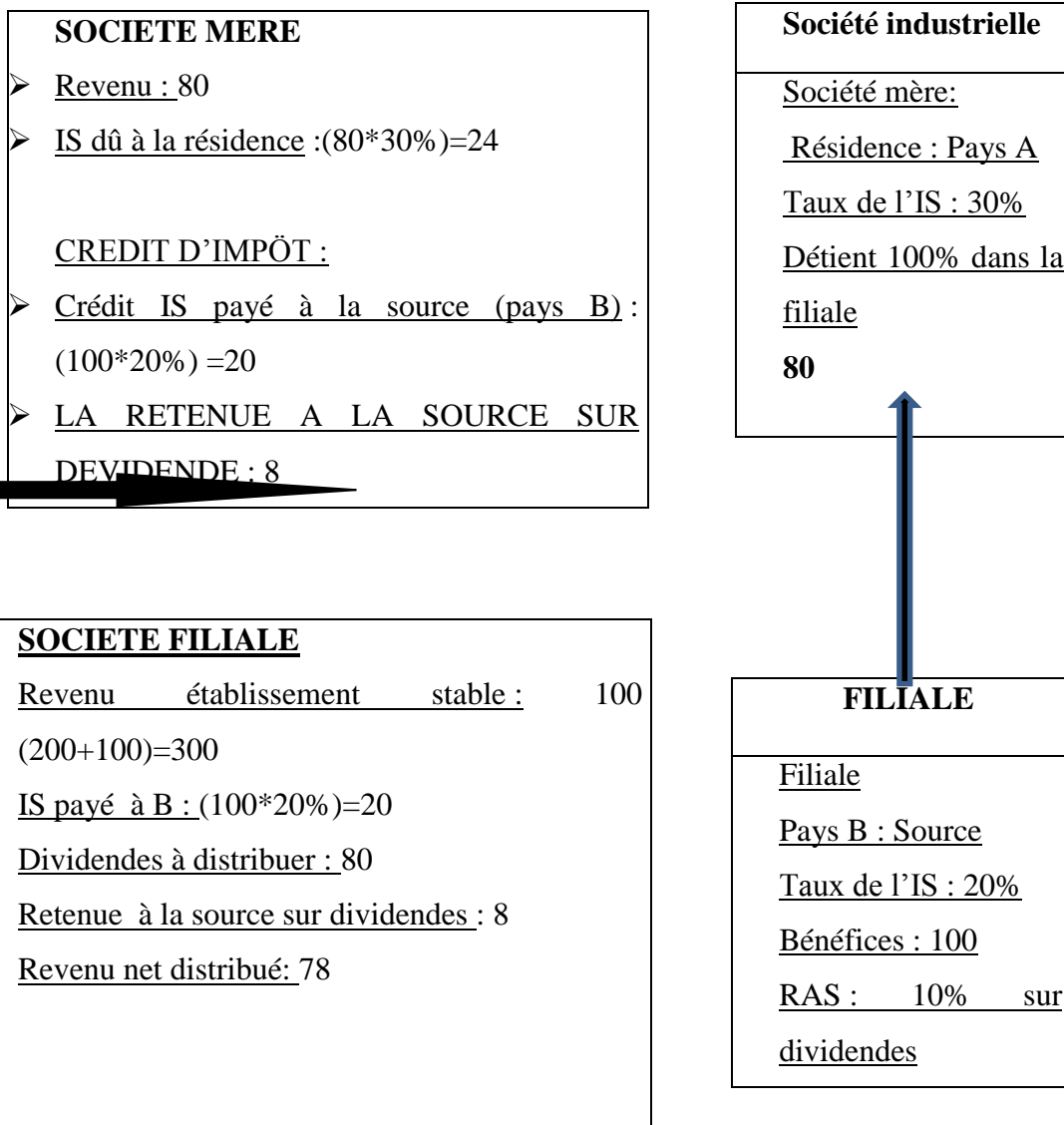
Ce crédit d'impôt sur l'impôt sur le bénéfice payé par la société qui a distribué le dividende en plus du crédit relatif à la retenue à la source opérée par le pays de la source.

La portée de ce mécanisme se présente comme suis dans le système underlying tax crédit:

165 La Loi 90 relative à la promotion des investissements.

166 L'Algérie a institué le régime de la retenue à la source sur les bénéfices des établissements stables. Il s'agit d'un impôt supplémentaire qui s'ajoute à l'impôt sur les sociétés (impôt de distribution, ou BRANCH TAX, et dont l'assiette est généralement constituée par le bénéfice net d'impôt sur les sociétés. Cette retenue supplémentaire a pour objet de tirer les conséquences de la quasi-personnalité fiscale de l'établissement stable et son assimilation à une entreprise résidente. En effet, lorsqu'une filiale verse des dividendes à sa société mère, ces dividendes sont normalement amputés d'une retenue à la source ; alors même qu'ils ont supporté l'impôt sur les sociétés. Ne pas exiger l'équivalent pour les établissements stables reviendrait à les favoriser artificiellement, car les profits qu'on retenait le siège seraient supérieurs à ceux dont il aurait bénéficié s'il avait créé une filiale. L'assimilation ne peut pourtant pas être totale, notamment que la filiale a théoriquement le choix de distribuer ou non des dividendes. Alors que le bénéfice des établissements stables sont automatiquement appréhendés par le siège compte tenu de l'unicité de la personne juridique.

Tableau N° 8 : Illustration Underlying tax crédit : crédit sur l'IS par la société distributrice : structure de filiales et Branch dans le cadre des investissements direct¹⁶⁷.



167 Certains pays accordent un crédit d'impôt sur l'IS payé qui a distribué les dividendes en plus du crédit relatif à la retenue source opérée par le pays de la source.

La question de la réforme fiscale en Algérie a commencé avec l'avènement de l'indépendance. C'est ainsi d'ailleurs que l'Algérie s'est attelée à la mise en place d'un système fiscal sous le poids d'un héritage juridique colonial reposant à la fois sur les fondements d'un processus normatif national approprié ainsi que sur un édifice institutionnel et opérationnel performant. L'évolution de la souveraineté fiscale à l'intérieur duquel s'est édifié le territoire fiscal algérien émane de deux procédés : le premier est politique avec la grande influence de l'Organisation des Nations-Unis le second est conventionnel.

La prise de conscience par l'Algérie de l'ouverture au monde et de l'importance des interactions internationales est irréversible, et ce depuis l'indépendance, même si les conséquences sont loin d'en être toutes tirées.

Cette évolution depuis l'indépendance nous paraît naturelle, souhaitable et fidèle à l'essence même du principe de territorialité, et semble participer du réalisme propre au droit fiscal. C'est la trame de nos développements.

Sur le plan normatif, il n'existe pas de texte fiscal établissant ce qu'est le champ d'application précis de la notion de territoire fiscal dans les différents codes fiscaux. Ce qui ne laisse pas de soulever des difficultés lorsqu'il convient d'interpréter l'expression « Algérie » que l'on retrouve dans des dispositions conventionnelles ou textes fiscaux.

Mais l'expression la plus claire de l'exclusivité des compétences étatiques résultant de la souveraineté résulte de la définition douanière du territoire. Dans ses dispositions le principe de compétence fiscale de l'Etat sur le territoire est manifestement évoqué.

Le principe de territorialité n'a ainsi cessé de s'ouvrir, et devrait vraisemblablement s'ouvrir encore plus dans les années à venir sous les contraintes de l'internationalisation des entreprises et la mondialisation des économies technologiques et les implications de la mondialisation.

De cet état de fait, on peut noter de l'analyse des Conventions Fiscales Internationales, les limites du territoire fiscal « algérien » coïncident avec celles à l'intérieur desquelles s'exerce la souveraineté politique, bien entendu, il n'y a guère de difficulté pour le territoire terrestre algérien : le territoire politique et le territoire fiscal coïncident.

La reconnaissance de l'applicabilité directe du droit international conventionnel en droit interne signifie de manière concomitante la supériorité de ce dernier sur les normes législatives de droit interne. La Constitution algérienne consacre la supériorité du droit international conventionnel sur les lois.

CHAPITRE II : LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE ET LES CONTRATS INTERNATIONAUX

Beaucoup d'attention a été accordée à la question de savoir dans quelles conditions au sein d'une juridiction particulière, la reconnaissance de l'existence d'un établissement stable, aux termes de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'ONU et de l'OCDE sur les types d'opérations devant être soumis à imposition. La répartition du droit d'imposition entre la juridiction dont relève l'entreprise et celle de l'établissement stable est déterminée conformément à l'article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

A ce titre, l'imposition des bénéfices des entreprises soulèvent les questions relatives à l'imputation des bénéfices aux établissements stable. Ce chapitre illustre les différents niveaux d'analyses qui sont requis pour imputer les bénéfices à un établissement stable.

Section 1: Examen de la notion d'établissement stable

A la lumière des modèles conventionnels OCDE et ONU nous allons aborder la définition de l'établissement stable. Cette définition peut subir des modifications lors des négociations engagées par les États.

Paragraphe 1 : Les formes des établissements stables

A ce titre, Un établissement stable peut revêtir plusieurs formes. Parfois, son existence dépend de la durée de continuité des opérations dans l'autre État. Cette situation est propre aux chantiers de constructions qui ne peuvent constituer un établissement stable que si leur durée dépasse douze mois selon la convention modèle de l'OCDE.

Toutefois et afin de préserver les intérêts des pays en développement, l'ONU a élaboré un autre modèle de négociation de conventions fiscales qui prévoit, à titre d'exemple, pour les chantiers une durée de six mois au lieu de douze mois pour la reconnaissance d'un établissement stable dans un État.

A-La définition de l'établissement selon le modèle OCDE

La notion d'établissement stable est essentiellement utilisée pour déterminer le droit d'un État contractant d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant¹⁶⁸. En effet, l'établissement stable est l'instrument juridique approprié permettant à un État d'imposer les bénéfices d'une entreprise d'un État tiers.

La convention modèle de l'OCDE, en son article 5, définit l'établissement stable comme étant une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. De cette définition générale se dégage les principales caractéristiques de l'établissement stable, à savoir; l'existence d'installation d'affaires (locaux, machines ou outillages), la fixité de l'installation (avoir un certain degré de permanence) et l'exercice d'une activité, de manière totale ou partielle, par le biais de ladite installation.

Ledit modèle précise que, la fixité de l'installation d'affaires doit avoir un rapport avec un lieu géographique; un endroit déterminé mais, non nécessairement que ladite installation soit fixée au sol. Mais, bien évidemment, la condition de fixité est analysée en fonction de la nature des activités et de l'ensemble des circonstances de l'espèce¹⁶⁹.

Afin de prendre en charge les spécificités de certaines entreprises dont l'exercice de l'activité nécessite un déplacement dans différents endroits, les experts de l'OCDE considèrent que si le périmètre dans lequel l'entreprise est amenée à se déplacer constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique, l'entreprise est considérée comme disposant d'une installation d'affaires.

Eu égard à ce qui précède, nous pouvons dire qu'une entreprise d'un État intervenant dans l'autre État contractant, est considérée disposer d'autant d'installations d'affaires qu'il y est de cohérences commerciales et géographiques dans les endroits où elle intervient.

S'agissant de la durée à partir de laquelle une installation d'affaires est réputée constituer un établissement stable, les experts de l'OCDE précisent que la pratique des États membres, de ladite organisation, la fixe à six mois.

168 Modèle de convention fiscale (version abrégée) - OCDE, 2008, commentaire de l'article 5, n° 1, p.88.

169 Melot, (N.), « Territorialité et mondialité de l'impôt: étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaines », Nouvelle Bibliothèque de thèses, Dalloz, 2004, n° 526, p.264.

Toutefois, une installation d'affaires ayant été créée pour une période excédant six mois ne peut être considérée comme un établissement stable que si l'entreprise la disposant exerce une activité par le biais de ladite installation. Cette activité doit être menée de manière régulière abstraction faite de son caractère productif¹⁷⁰.

Enfin, si l'entreprise cesse toute activité par le biais de l'installation d'affaires ou procède à sa cession, l'établissement stable est considéré, dans ce cas, comme étant en cessation d'existence.

A- L'apport du modèle de l'ONU

Les conventions fiscales, à travers la répartition des bases taxables, vont, certes, priver le pays de résidence d'une entreprise d'une partie des recettes fiscales, lesquelles viennent augmenter celles du pays de la source. Mais, compte tenu des échanges économiques relativement équilibrés entre les pays développés, le manque à gagner, en matière de recettes fiscales, est rattrapé à terme, toute chose étant égale par ailleurs.

Toutefois cette réalité n'est pas transposable aux relations liant les pays développés et les pays en développement. Relations à travers lesquelles nous assistons, le plus souvent, à un transfert dans un sens unique de revenus en contre partie des capitaux et des technologies venant des pays développés.

Compte tenu de cette perte fiscale unilatérale, les experts de l'Organisation des Nations Unies (ONU) ont procédé à l'élaboration d'un modèle de convention fiscale¹⁷¹ liant les pays en développement et les pays développés.

Les experts de l'ONU se sont basés sur le modèle de convention fiscale de l'OCDE, tout en lui apportant des modifications qui tiennent compte de la différence du niveau économique entre les pays développés et les pays en développement. Ces derniers auront à accéder, plus largement, à l'imposition des revenus trouvant une source dans leurs territoires.

170 Dans le cadre de l'évolution des commentaires de l'article 5 de la convention modèle, les experts de l'OCDE ont abandonné le critère relatif au caractère productif de l'établissement et ce, comme mentionné aux pages 88 et 89 du modèle, compte tenu que dans le cadre d'une "entreprise commerciale bien administrée, chaque élément de l'entreprise contribue à la productivité de l'ensemble. Il ne s'ensuit pas nécessairement que, du fait que dans le cadre général de l'organisation, un établissement particulier a un « caractère productif », on puisse attribuer, à bon droit, à cet établissement une part de bénéfices en vue de l'imposition dans un territoire particulier"

171 Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, 2001.

Le modèle de convention de l'ONU retient une conception élargie de l'établissement stable¹⁷² qui se matérialise par la modification de plusieurs paragraphes de l'article 5 du modèle OCDE. Les experts de l'ONU ont ramené la durée de douze mois, prévue par le modèle de l'OCDE et au-delà de laquelle est reconnu pour un chantier de construction et de montage l'existence d'un établissement stable, à six mois (article 5 § 3/a)¹⁷³. De même qu'il a été prévu que les activités de surveillance se rapportant auxdits chantiers qui se poursuivent pendant une durée excédent six mois seront considérées comme constitutives d'établissements stables (article 5 § 3/a).

Les experts des pays en développement ont pu insérer dans le modèle de l'ONU (article 5 § 3/b) une disposition relative à l'imposition des prestations de services fournies sur leur territoire. En effet, la fourniture de services par une entreprise d'un État, par le biais de salariés ou personnels engagés par l'entreprise, dans l'autre État pendant une ou des périodes excédant 6 mois pendant une période de 12 mois pour le même projet ou un projet connexe est considérée comme constitutive d'établissement stable¹⁷⁴.

Le Modèle de l'ONU prévoit dans le 4^{ème} paragraphe de l'article 5 qu'un établissement stable peut être reconnu à une entreprise d'un État si elle possède, dans l'autre État, des entrepôts commerciaux aux fins de livraison de marchandises (n° 4 du commentaire du 2^{ème} paragraphe de l'article 5). La suppression de la « livraison de marchandises » dans les alinéas a) et b) du paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies est l'une des caractéristiques importantes qui le distingue du Modèle de convention de l'OCDE¹⁷⁵.

La conservation habituelle de marchandises, par un agent dépendant d'une entreprise de l'autre État même s'il ne dispose pas de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de cette entreprise, aux fins de livraison pour le compte de ladite entreprise est considérée, selon les experts de l'ONU, comme constitutive d'établissement stable (article 5 § 5/b).

L'extension du droit d'imposition du pays d'accueil a, également, concerné les activités d'assurance exception faite des activités de réassurance. Le Modèle de l'ONU prévoit, dans le

172 Castagnède, (B.), « Précis de fiscalité internationale », Presses Universitaires de France, 3ème édition, 2010, n° 318, p.366.

173 Les experts de l'ONU prévoient dans le commentaire de leur convention modèle (n° 7 du commentaire du 3ème paragraphe de l'article 5, p.68) que, dans le cadre des négociations bilatérales, la durée de 6 mois prévue pour les chantiers peut être réduite à un délai qui ne peut être inférieur à trois mois.

174 Il est précisé que les conditions de constitution d'établissement stable en cas de fourniture de services ont été abordées, sous d'autres conditions, par les commentaires de l'OCDE (paragraphe 42.23). Toutefois, la reconnaissance d'établissement stable dans le cas d'espèce n'a été proposée qu'à titre alternatif et n'a pas été insérée dans le modèle de convention.

175 Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, 2001, n° 18, p.73.

6^{ème} paragraphe de son article 5, l'existence d'un établissement stable en cas de perception, par une entreprise d'un État, de primes ou que cette entreprise procède à l'assurance de risques encourus dans l'autre État par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant¹⁷⁶.

Le Modèle de l'ONU, comme celui de l'OCDE, prévoit qu'en cas d'exercice d'activités, par une entreprise résidente d'un État, par le biais d'un intermédiaire (agent jouissant d'un statut indépendant), ladite entreprise n'est pas considérée comme disposant d'un établissement stable dans l'autre État dans la mesure où ledit intermédiaire agit dans le cadre ordinaire de son activité. Toutefois, cette approche a été remise en cause, par les experts de l'ONU, au cas où l'activité de cet agent est exercée exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de l'entreprise en question. Ceci dit, l'activité de cet agent indépendant sera considérée, dans tel cas, comme constitutive d'établissement stable (article 5 §7)¹⁷⁷.

B- La portée des établissements stables au titre du droit d'imposition: entre le pays d'accueil et le siège

1- Au regard de l'étendue du droit d'imposition du pays d'accueil

La convention modèle de l'OCDE, que ce soit dans sa version 2008 ou dans celle de 2010, octroie un droit exclusif d'imposition des bénéfices réalisés par une entreprise au pays de résidence de cette dernière. Le premier paragraphe de l'article 7 dispose, en effet, que « les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État ».

Toutefois, ce droit exclusif d'imposition n'est reconnu au pays de résidence d'une entreprise qu'en cas d'absence d'établissement stable dans un autre pays.

176 Dans les commentaires du modèle OCDE, n° 39, la question de reconnaissance d'un établissement stable en cas de perception de sommes, par l'intermédiaire d'un agent qui y est établi, en contrepartie de l'activité d'assurance a été laissée à l'appréciation des États parties pour une convention.

177 Il est signalé que la requalification de l'activité d'un agent indépendant, exerçant exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de l'entreprise résidente dans l'autre État, en un établissement stable a été prise en compte dans les commentaires de l'OCDE (paragraphe 38.6, version 2008), mais n'a pas été transposée dans son modèle de convention. Cette requalification a été prise en charge dans le modèle de convention de l'ONU.

La reconnaissance d'existence d'un établissement stable dans un pays, appelé pays de la source, lui donne un droit d'imposition des bénéfices générés par l'activité déployée par l'entreprise non résidente sur son territoire.

Il est précisé, à cet égard, que le droit d'imposition du pays d'accueil de l'établissement stable est limité aux seuls bénéfices imputables à ledit établissement.

Il en résulte que l'établissement stable constitue « la clé de voûte des dispositions qui visent à attribuer ou à répartir le droit d'imposer les revenus des résidents des États parties »¹⁷⁸, à savoir entre l'État de résidence d'une entreprise et celui source des revenus.

Le droit d'imposition illimité du pays de résidence mérite d'être clarifié au regard du principe de la territorialité de l'impôt sur les bénéfices et celui d'imposition des bénéfices sur une base mondiale.

Pour les pays ayant adopté une imposition territoriale des bénéfices des entreprises déployant une activité internationale, les bénéfices extérieurs, imputables aux établissements stables, ne sont pas pris en compte, en principe, lors du calcul des bénéfices imposables, de ces entreprises, dans ces pays, ce qui est conforme au premier paragraphe de l'article 7 du modèle de convention¹⁷⁹.

Par contre, les pays ayant prévu dans leurs législations une imposition des bénéfices des entreprises sur une base mondiale, procèdent au calcul des bénéfices imposables, de leurs entreprises, en intégrant, à l'assiette imposable, les bénéfices dégagés par leurs divers établissements stables. Ce mode d'imposition paraît contraire aux énonciations de l'article 7 du modèle de convention qui prévoit, comme nous l'avons mentionné, un partage du droit d'imposition des bénéfices dégagés par une entreprise résidente d'un État et disposant d'un établissement stable dans un autre État contractant.

Cette contradiction n'est, en réalité, que fictive et ce, compte tenu au fait que l'article susvisé ne stipule pas que le droit d'imposition des bénéfices de l'établissement stable est un droit reconnu exclusivement à l'État de source.

178 N. MELOT, OPCIT, n° 470, p.239.

179 Dans une requête adressée à l'administration fiscale par une société française au titre d'un contrat dont l'objet est le traitement aérien par épandage d'insecticide avec la Direction Générale des Forêts, ayant pour objet la qualification à retenir en vertu des articles 5 et 7, définissant l'établissement stable, de la convention fiscale algéro-française de non double imposition. A ce titre aux termes de ces articles, sont considérés comme disposant d'un établissement stable soumis à imposition en Algérie, les sociétés françaises intervenant en Algérie par l'intermédiaires de salariés ou autres personnels engagés par leurs soins sur le territoire algérien pendant une ou plusieurs périodes représentant au total une période plus de six mois sur toute période de 12 mois consécutif. (réponse DGI/DLFR/EF du 24 mai 2014.

Les dispositions de cet article précisent qu'en cas d'existence d'établissement stable « les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État... ». Ceci justifie la possibilité d'une deuxième imposition des bénéfices de l'établissement stable dans le pays de résidence de l'entreprise.

L'imposition des bénéfices de l'établissement stable par l'État de la résidence et par l'État de la source engendre une double imposition internationale dont les types et les modalités d'élimination, par l'État de résidence et par l'État de la source.

2- Au regard des bénéfices transférables au siège

L'intervention d'une entreprise résidente d'un État dans un autre État peut se matérialiser soit directement par le biais de succursales, bureaux ou autres soit indirectement par le biais de filiales.

Beaucoup de pays ont instauré des systèmes permettant d'appréhender, fiscalement, les bénéfices distribués par les filiales aux actionnaires (sociétés mères et autres). L'imposition de ces bénéfices distribués se fait, en principe, par voie de retenue à la source¹⁸⁰. Cette dernière peut être soit libératoire d'impôts soit accompagnée d'un crédit d'impôt. La retenue à la source frappe, à la fois, les entreprises résidentes et celles non résidentes. Jusqu'à un temps récent, l'application d'une retenue à la source ne touchait que les bénéfices distribués, sous forme de dividendes, par les filiales et les autres entreprises apparentées. Les succursales n'étaient pas concernées par ce genre de retenue.

Cette situation a eu comme conséquence une inégalité de traitement fiscal des filiales comparativement aux succursales. Afin d'y remédier, nombreux sont les pays qui ont incorporé dans leur droit interne des retenues à la source sur les bénéfices transférés des succursales à leurs sociétés mères¹⁸¹.

¹⁸⁰Les conventions fiscales conclues par un État avec d'autres États peuvent prévoir une diminution du taux de la retenue à la source prévue par le droit interne ou une suppression de cette retenue dans certains cas.

¹⁸¹ Le champ d'application de la retenue à la source sur les dividendes s'est vu rétrécir de telle sorte que seules les entreprises étrangères restaient soumises à cette retenue, les dividendes circulant entre deux sociétés nationales apparentées n'étaient pas, désormais, soumis à cette retenue. Ce qui a fait que l'argument d'égalité fiscale entre les filiales nationales et les succursales de sociétés étrangères, apporté par les États ayant instauré l'impôt sur les bénéfices réputés distribués se trouvait abolie, ce qui a amené ces mêmes pays à trouver un autre argument justifiant l'application de cet retenue, cet argument est l'égalité fiscale uniquement entre les entreprises étrangères qui interviennent soit par le biais de filiales soit par le biais de succursales et non pas l'égalité fiscale entre les filiales de sociétés nationales et sociétés étrangères (filiales et succursales).

Cette retenue est applicable au titre de chaque exercice sur les bénéfices nets¹⁸². Ces derniers sont réputés distribués au titre de chaque exercice à des personnes non résidentes.

En matière conventionnelle, l'application d'une retenue sur les bénéfices réputés distribués ne peut avoir lieu, nous semble-il, que dans deux cas.

Le premier cas est celui dans lequel les États parties pour une convention prévoient expressément l'application d'une telle retenue. En effet, la clarté dans la rédaction du texte conventionnel est d'une importance capitale, spécialement en cas d'absence d'une interprétation commune des modalités d'application de la convention liant ces États.

Le deuxième cas est celui dans lequel les rédacteurs de la convention fiscale renvoient au droit interne pour la détermination de la définition qu'il y a lieu de donner à la notion des bénéfices réputés distribués et si cette notion est comprise ou non dans la définition des dividendes. En effet, si le droit interne d'un État ou des deux États prévoit une telle imposition, la retenue serait applicable de plein droit.

Il est signalé, enfin, le cas particulier du principe de subsidiarité¹⁸³. En effet, l'application de ce principe par certaines administrations, lequel prévoit qu'une administration fiscale d'un État ne peut lever d'impôts si son droit interne ne prévoit pas d'impositions des bénéfices réputés distribués, et ce quand bien même que l'impôt sur les bénéfices réputés distribués est prévu par les conventions fiscales bilatérales.

En d'autres termes, les conventions procèdent à la répartition du pouvoir d'imposition entre le pays de résidence et celui de la source et ne peuvent pas créées du droit.

Donc, pour les pays adoptant ce principe, et même si les conventions bilatérales, auxquelles font parties ces pays, prévoient une imposition des bénéfices réputés distribués, celle-ci ne peut avoir lieu que si le droit interne desdits États prévoit une telle imposition.

C- Des différences sensibles entre les différentes CFI

Nous avons constaté lors de nos développements que toutes les conventions contiennent la même définition de l'établissement stable : il s'agit d'une installation fixe d'affaires dans laquelle l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.

182 Il est précisé que le bénéfice net est obtenu en déduisant du bénéfice brut le montant de l'impôt sur les sociétés dû dans le pays de source.

183 La France applique ce principe

Afin de clarifier d'avantage la notion d'établissement stable, le deuxième paragraphe de l'article 5 de la convention Modèle de l'OCDE en énumère, à titre indicatif et non exhaustif, une série d'exemples, à savoir : un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout lieu d'extraction de ressources naturelles. Pour ce dernier point, une grande liberté est accordée aux États contractants à l'effet de considérer l'activité de prospection comme étant ou non un établissement stable, ou de subordonner l'existence de ce dernier, par exemple, à une condition de durée d'exercice de l'activité en question.

En raison du caractère général de certains termes, comme "bureau" ou "succursale", cette liste n'est pas forcément très explicite¹⁸⁴, mais la jurisprudence, la doctrine administrative et les commentaires de l'OCDE, ont permis de donner, de plus en plus, d'éclaircissements des termes de ladite liste.

La convention modèle de l'OCDE traite de manière particulière le cas des chantiers. L'article 5.3 dudit modèle précise qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six mois. Celle-ci est une condition *sine qua non* de la qualification d'un chantier en un établissement stable au sein des conventions reposant sur le modèle en question. Cette condition est la seule à être observée même s'il existe un bureau ou un atelier qui y est installé au sein dudit chantier.

Les experts de l'OCDE précisent, toutefois, que lorsqu'un bureau ou un atelier est utilisé pour un certain nombre de chantiers de construction, et que les activités qui y sont exercées vont au-delà de celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 de la convention modèle¹⁸⁵, il sera considéré comme un établissement stable si les conditions prévues dans l'article sont remplies et ce, même si aucun des projets ne comporte un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois¹⁸⁶.

De là, nous semble-t-il, un clair abandon, pour le cas d'espèce, du critère de la durée au profit de celui de l'exercice d'une activité par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires.

184 J. SCHAFFNER, Droit fiscal international, promoculture, 2ème édition, 2005, n° 4.23, p.125.

185 Le 4ème paragraphe de la convention modèle énumère une série de cas pour lesquels il est considéré que l'intervention d'une entreprise d'un État dans l'autre Etat contractant n'est pas constitutive d'établissement stable.

186 Modèle de convention fiscale- OCDE, 2008, commentaire de l'article 5.3, n° 16, p.95.

Le troisième paragraphe du modèle OCDE prévoit qu'un chantier de construction ou de montage ne peut être considéré comme un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois¹⁸⁷. Ce seuil est évalué pour chaque chantier, ayant une cohérence sur le plan commercial et géographique¹⁸⁸, et ce, abstraction faite du temps que l'entrepreneur a dû passer sur d'autres chantiers sans aucun lien avec le chantier objet d'appréciation. Toutefois, il doit être pris en charge, lors du calcul dudit seuil, selon les experts de l'OCDE, la durée des interruptions des travaux, lesquelles peuvent être momentanées, saisonnières ou autres.

Le modèle OCDE, dans son article 5.4, apporte des précisions au regard de certaines formes d'activités, pour lesquelles le modèle exclu l'existence d'établissement stable et ce, nonobstant leur exercice par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires. Il s'agit d'activités exercées par le biais d'opérations ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire. Ce dernier est reconnu pour :

- Les installations; de stockage, d'exposition, de livraison ou d'achat de marchandises, de collecte d'informations ou d'exercice, pour l'entreprise, de toute autre activité à caractère préparatoire ou auxiliaire;
- L'entreposage de marchandises pour des raisons de stockage, d'exposition, de livraison ou en vue d'être transformées par une autre entreprise;
- Les installations d'affaires utilisées pour l'exercice des activités susvisées, à condition que lesdites activités gardent le caractère préparatoire ou auxiliaire.

Compte tenu des difficultés qui peuvent être rencontrées, notamment par les administrations fiscales, pour distinguer les activités ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire de celles qui ne le sont pas, les experts de l'OCDE préconisent de rechercher si les activités en question constitue, en elle-même, une part importante des activités de l'ensemble de l'entreprise, c'est une étude à mener au cas par cas proposent-ils.

187 Dans le rapport OCDE, janvier 2003 cite que le critère de 12 mois s'applique à chantier. Pour déterminer la durée d'existence du chantier, il ne faut pas tenir compte de la durée du chantier que l'entrepreneur a déjà passé sur d'autres chantiers qui n'ont aucun lien avec le premier.

188Ibid., P.95, selon les experts de cette organisation, une cohérence peut être reconnue à un chantier même s'il est basé sur plusieurs contrats, d'où la notion d'unité du chantier. Ceci va permettre, à notre avis, de pouvoir cumuler le temps passé dans tous les contrats pour l'appréciation du critère de douze mois, lequel est nécessaire pour la qualification d'un chantier en un établissement stable.

Une entreprise d'un État peut avoir un établissement stable dans l'autre État, non seulement en cas de présence matérielle dans ce dernier État, mais, également, dans le cas où une personne dépendante, se trouvant dans cet autre État, agit pour le compte de l'entreprise de cet État.

Les dispositions de l'article 5.5 du modèle de l'OCDE précisent que la personne dépendante doit disposer de pouvoirs, qu'elle exerce habituellement¹⁸⁹, lui permettant de conclure des contrats au nom de son entreprise.

Comme pour les personnes dépendantes, les dispositions de l'article 5.6 du modèle OCDE prévoient que les personnes indépendantes telles que les courtiers, les commissionnaires généraux ou autres ne peuvent être considérées comme des établissements stables d'une entreprise exerçant une activité par leur biais. Ceci n'est vrai que si lesdites personnes, agissant pour le compte de l'entreprise, travaillent dans le cadre ordinaire de leurs activités. Pour ce dernier critère, l'interprétation va-t-elle une fois de plus être fonction des législations internes, sous réserve de la mise en œuvre d'une procédure amiable conventionnelle¹⁹⁰.

A priori, l'indépendance ou non de l'agent pourrait être examinée au plan juridique et au plan économique¹⁹¹. Ceci dit, il ne faut pas, en principe, se contenter de la manière dont sont exercées les activités sur le plan juridique mais, il y a lieu d'observer les situations de fait, c'est-à-dire la réalité économique des opérations pour juger l'existence ou non d'un établissement stable.

En effet et selon les experts de l'OCDE, un établissement stable peut être reconnu, aux personnes indépendantes exerçant exclusivement ou presque exclusivement des activités pour le compte d'une seule entreprise pour une longue période. Ledit établissement est aussi reconnu, ajoutent-ils, aux personnes indépendantes, mais, agissant en dehors de leurs activités ou considérés, de fait, comme des agents dépendants en ayant le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise avec laquelle ces personnes indépendantes entretiennent des relations.

Bien entendu, que ce soit pour les personnes dépendantes ou indépendantes, si les activités qui sont exercées par lesdites personnes n'ont qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire, les activités des agents en cause ne peuvent être considérées comme étant des établissements stables.

Les dispositions de l'article 5.7 de la convention modèle de l'OCDE semblent exclure des formes d'établissement stable celles liées aux relations de dépendance liant une société mère à sa filiale. Ce principe est, toutefois, remis en cause dans le cas où une filiale d'une société

189 Selon les experts de l'OCDE, si une personne s'est vue octroyer le pouvoir d'engager sa société pour un cas isolé et non de manière habituelle ou répétée, l'article 5.5 du modèle ne peut être évoqué pour prétendre l'existence d'un établissement stable.

190 N.MELOT, *opcit*, n° 538, p.268

191 J. SCHAFFNER, *opcit*, n° 4.27, p.132

dispose de pouvoirs habituels lui permettant d'agir et d'engager sa société mère dans des contrats au nom de cette dernière. Dans ce cas, ce sont les dispositions de l'article 5.5 qui sont applicables, conférant à la filiale la qualité d'établissement stable de sa société mère et ce, eu égard au fait que ladite filiale est considérée comme agissant, en sus de son activité, comme un agent dépendant de sa société mère.

Il est précisé, à ce titre, que le pouvoir décisionnel de la filiale et l'existence d'une certaine marge de manœuvre dans la conduite des affaires sont déterminants¹⁹² pour la requalification d'une filiale en un établissement stable.

Enfin, et s'agissant de la question qui préoccupe un certain nombre de pays et qui concerne la fiscalisation des prestations de services exécutées sur leurs territoires par des entreprises non résidentes et ne disposant pas d'une installation fixe d'affaires, les experts de l'OCDE se sont penchés sur la question et ont proposé une disposition alternative¹⁹³ visant à imposer les entreprises fournissant des prestations de services.

La disposition alternative en question consiste, selon les commentaires de l'OCDE¹⁹⁴, en la reconnaissance de l'existence d'un l'établissement stable lorsqu'une entreprise d'un État est présente dans l'autre État par le biais d'une personne physique, y séjournant pendant une ou des périodes excédent 183 jours durant une période de 12 mois, et qui réalise plus de 50 % de ses recettes dans cet autre État.

L'établissement stable est aussi reconnu dans le cas où une entreprise d'un État exécute des prestations de services dans l'autre État, par le biais d'une ou de plusieurs personnes physiques, pour un même projet ou des projets connexes pendant une période dépassant les 183 jours pendant une période quelconque de douze mois.

En Algérie, en réalité, les contrats sont constitutifs d'un établissement stable lorsqu'ils sont exécutés, au moins pour partie, en Algérie et que leur exécution entraîne l'existence d'une installation fixe d'affaires du Fournisseur en Algérie.

A titre de règle pratique, on considèrera qu'il y a établissement stable si l'activité est exercée en Algérie pendant plus de trois mois (même durée que pour les chantiers).

192 J.SCHAFFNER, Op cit, n° 4.28, p.134.

193 Cette disposition alternative est considérée comme une réelle extension de la définition de la notion de l'établissement stable, en rupture même avec certains principes qui ont guidé, jusque-là, l'imposition des installations fixes d'affaires.

194 Pour plus de détails, voir le modèle de convention fiscale- OCDE, 2008, commentaire de l'article 5.3, n° 42.23, p.113.

Paragraphe 2 : La remise en cause des critères traditionnels par le commerce électronique

Ce paragraphe traite des travaux de l'OCDE sur les problématiques liées au commerce électronique ainsi que des règles d'imposition établie par la législation française, lesquelles sont quasiment absentes dans le contexte législatif algérien traitant de la fiscalité numérique.

A notre époque, le développement de l'environnement technologique appelé communément les nouvelles techniques d'information et de l'information les N.T.I.C a complètement bouleversé les modèles classiques de commerce et les transactions traditionnelles.

Le concept d'établissement stable est utilisé en droit fiscal international pour faire naître un droit d'imposition exclusif dans le pays de la source lequel se voit accorder le droit d'imposer un bénéfice réalisé par une entreprise. Ce seuil dépend étroitement du degré de présence d'une entreprise à l'intérieur des frontières d'un pays. Or, jusqu'à présent, la manière la plus simple et la plus logique de caractériser ce degré de présence était de se fonder sur des éléments matériels, c'est à-dire sur la présence physique de l'entreprise. Le commerce électronique remet profondément en cause ce raisonnement car, dans cette forme de commerce, une société peut entrer en contact avec la clientèle d'un autre pays sans avoir de présence physique dans ce pays, grâce aux serveurs et aux sites web. La notion d'établissement stable ne répond donc plus de façon satisfaisante aux attentes des gouvernements et apparaît au contraire particulièrement inadaptée.¹⁹⁵

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a engagé une série de travaux sur les problèmes liés au commerce électronique. Il a d'abord élaboré des conditions cadres d'imposition, favorablement accueillies par la Conférence interministérielle d'Ottawa d'octobre 1998, fixant les principes de base devant guider les pouvoirs publics en matière d'imposition du commerce électronique.

Le texte publié à cette occasion contient un plan d'action pour l'OCDE sur les thèmes suivants : renforcement de la confiance des consommateurs ; établissement des règles

¹⁹⁵ HUET (F.), « La fiscalité du commerce électronique », édition Litec, Paris, 2000, p.356.

fondamentales régissant le numérique ; amélioration de l'infrastructure de l'information pour le commerce électronique ; optimisation des avantages du commerce électronique¹⁹⁶. Suivant l'analyse du Comité, au stade actuel de développement de l'environnement technologique et commercial, les principes d'imposition existants, applicables au commerce traditionnel, permettent d'assurer la taxation du commerce électronique et doivent en conséquence s'appliquer à celui-ci.

En ce sens les conclusions du Comité des affaires fiscales de l'OCDE apporte des clarifications à l'application de la définition de l'établissement stable dans le cadre du commerce électronique.¹⁹⁷

A- Les spécificités techniques du commerce électronique

Facteur de développement des relations économiques internationales, le commerce électronique aggrave les problèmes de localisation des activités imposables et d'identification des contribuables déjà connus en droit fiscal international.

1- La notion de « e-business »

Le commerce électronique correspond à la vente ou l'achat de biens ou de services, effectués par une entreprise, un particulier, une administration ou toute autre entité publique ou privée, et réalisée au moyen d'un réseau électronique.

Sont ainsi concernés :

- les achats et ventes réalisés au travers d'un site Web,
- les achats par minitel, par un système téléphonique interactif (type Audiotel),
- les opérations commerciales entre les entreprises au travers de relations directes et automatisées d'ordinateur à ordinateur.

¹⁹⁶ BILON (J-L.), « Fiscalité du numérique », Edition Litec, 2000, Paris, p.213.

¹⁹⁷ Voie en ce sens, document OCDE 2001, « l'imputation des bénéfices à un établissement stable effectuant des transactions commerciales par voie électronique », février 2001.

Ne sont pas concernées les transactions passées sur un mode non interactif (par fax ou téléphone, par courriers électroniques quand ces courriers ne sont pas échangés dans le cadre d'une application interactive¹⁹⁸).

Il est à noter que si, pour entrer dans le champ du commerce électronique, les opérations commerciales analysées doivent porter sur des biens et des services commandés par l'intermédiaire de réseaux électroniques, le règlement financier et la livraison générés peuvent être réalisés, soit en ligne, soit par d'autres moyens.

L'agent économique qui intervient dans le secteur du commerce électronique utilise les outils technologiques que sont l'Internet et le serveur Web. Grâce à ces technologies, l'entreprise peut organiser les différents échanges générés par son activité ;

Elle met ainsi en place des canaux de communication électronique à destination de différents tiers (qui constituent son environnement).

Grâce aux nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC), les entreprises peuvent organiser différents types de relations commerciales avec leurs partenaires ; ces relations sont désignées à l'aide des expressions suivantes :

- « Business to Business » (ou B to B) : l'entreprise utilise des supports électroniques pour tout ou partie de ses échanges avec d'autres entreprises (clients, fournisseurs, sous-traitants...),
- « Business to Consumer » (ou B to C) : l'entreprise utilise des supports électroniques pour tout ou partie de ses échanges avec les particuliers,
- « Business to Administration » (B to A) : l'entreprise utilise des supports électroniques pour tout ou partie de ses échanges avec les administrations publiques en vue de soumissionner et d'exécuter des marchés publics.

Dans l'organisation mise en place par ces entreprises, une partie du système est directement « accessible au client », c'est le « front office ». Il s'agit de la partie du système dédiée à la gestion de la clientèle et visible par cette clientèle.

Une autre partie du système, appelée « back office », est dédiée à la gestion propre de l'entreprise ; cette partie du système sert à la gestion d'informations auxquelles l'utilisateur final n'a pas accès : il s'agit des processus internes de l'entreprise (production, logistique, stocks, vente,).

¹⁹⁸Message simple suivi d'un traitement manuel.

2- Les outils de « l'e-business »

Les applications mises en place dans le cadre d'une organisation ayant adopté les méthodes de L'e-business sont de divers types, chacune vise à atteindre un objectif particulier:

2-1 L'Intranet :

Système par lequel circule des informations accessibles uniquement par le réseau interne de l'entreprise ; ces informations sont invisibles de l'extérieur.

Le fonctionnement de l'Intranet repose sur des standards de type client-serveur (ces standards sont les mêmes que ceux utilisés pour le fonctionnement de l'Internet). Ainsi un programme¹⁹⁹ appelé « client », doté d'une interface conviviale est installé sur l'ordinateur de l'utilisateur²⁰⁰. Lorsque l'utilisateur lance une requête par une commande simple appliquée au client, cette application lance une requête plus complexe vers une autre partie du système que lui aura indiqué l'utilisateur et qui est appelée le « serveur »²⁰¹; ce dernier retourne l'information demandée au programme client qui la présentera à l'utilisateur sous une forme exploitable.

Le principal intérêt de l'Intranet est de rendre accessible aux membres de l'entreprise des informations nécessaires à sa bonne marche.

199 Logiciel ou progiciel (c'est à dire logiciel professionnel) : le logiciel peut être défini comme étant « l'ensemble des programmes, procédés et règles et éventuellement de la documentation, relatifs au fonctionnement d'un traitement de données », Huet (F.) op.cit. p.185.

200 Par définition, le client est une application, installée sur un ordinateur, et qui a vocation à récupérer des informations sur un serveur distant. Par extension on désigne parfois sous le nom « client » l'ordinateur sur lequel est installé le programme

201 Il existe deux définitions du terme « serveur ». D'une part on désigne ainsi tout ordinateur dédié à l'administration d'un réseau informatique. Il gère l'accès aux ressources et aux périphériques et il gère les connexions des différents utilisateurs. Il est équipé d'un logiciel de gestion de réseau : un serveur de fichiers prépare la place mémoire pour des fichiers, un serveur d'impression gère et exécute les sorties sur imprimantes du réseau, enfin un serveur d'applications rend disponible sur son disque dur des programmes qui peuvent être appelés à travers le réseau. D'autre part on désigne ainsi tout système informatique destiné à fournir des services à des utilisateurs connectés (par extension on désigne parfois par le nom « serveur » l'organisme qui exploite un tel service) ; un serveur peut par exemple permettre la consultation et l'exploitation directe de banques de données

2-2 L'Extranet :

Système qui permet à des personnes non membres de l'entreprise d'accéder de manière limitée à des données qui circulent sur le réseau interne de cette entreprise.

L'Extranet doit être distingué de l'Intranet et d'un site Internet²⁰² ; l'entreprise peut, par exemple, permettre à d'autres entreprises clientes, à des fournisseurs ou à des filiales d'utiliser une partie de ses ressources informatiques (applications et bases de données).

3- Le « GroupWare »:

Ensemble des méthodes et outils logiciels qui permettent à des utilisateurs de travailler en commun à travers un réseau informatique.

Ainsi, des utilisateurs très éloignés géographiquement peuvent partager en temps réel de l'information. En pratique, ce système peut prendre dans les entreprises la forme de diverses applications telles que :

- L'agenda partagé,
- Le forum électronique,
- La conférence électronique : vidéoconférence, chat (forum de discussion en ligne) ...,
- Un espace de documents partagé....

4- Les outils de gestion de la relation client :

Outils logiciels qui permettent à l'entreprise de renforcer la communication avec ses clients grâce à des modules qui automatisent les différentes composantes de la relation client, c'est à dire :

- *Les étapes qui précèdent la vente :*

202 Il est à noter que l'entreprise peut mettre en place une plate-forme Intranet appelée « portail d'entreprise », qui donne accès à des données de l'entreprise ainsi qu'à des ressources du système d'information regroupées dans une interface unique. Le portail d'entreprise est ainsi la porte d'entrée vers les données du système d'information de l'entreprise pour l'ensemble du personnel et éventuellement les partenaires. L'enjeu du portail est de chercher à centrer l'utilisateur au sein du système d'information.

Elles concernent les opérations de marketing, l'étude des besoins de la clientèle et le démarchage de prospects. Grâce à l'analyse des informations qu'elle aura pu collecter sur ses clients, l'entreprise pourra revoir sa gamme de produits afin qu'ils répondent mieux aux attentes de la clientèle.

- *La vente* : des outils sont mis à la disposition des commerciaux de l'entreprise qui leur permettent d'optimiser leurs prospections (gestion des prises de contacts, des rendez-vous, des relances) et d'ajuster au mieux leurs propositions commerciales ;
- *Le service clientèle* : l'entreprise dispose en permanence d'un historique de la relation entretenue par chaque client avec ses services ;
- *L'après-vente* : l'entreprise peut organiser l'assistance apportée à ses clients par la mise en place d'un centre d'appel ou par la mise en ligne d'informations de support technique.

Cet examen permet de comprendre et, dans certains cas, de procéder à une évaluation des flux générés par l'activité de l'entreprise.

Les entreprises sont par ailleurs des agents économiques organisés afin de poursuivre un but lucratif. Un certain nombre de données collectées ou produites par cette entreprise afin d'optimiser sa « *fonction de* » *gestion des clients* constituent de même des éléments importants pour l'analyse et la compréhension du fonctionnement de cette entreprise ;

Ce sont par exemple les moyens technologiques utilisés par l'entreprise pour :

- Connaître ses clients
- Fidéliser sa clientèle
- Assurer l'information de ses clients
- Personnaliser le service ou le produit qu'il propose

B- Les règles d'imposition des établissements stables appliquées au cybercommerce.

Le commerce électronique repose certes sur une nouvelle technique de vente mais il ne crée pas de nouveaux contrats de distribution de biens ou de prestations de services.

L'internet introduit dans l'activité économique une part plus ou moins grande d'immatérialité (l'activité peut se dérouler sans recours à des infrastructures physiques du type ateliers, entrepôts, magasins...etc.) et d'internationalité (les informations et données qui permettent de finaliser une même opération peuvent circuler à travers différents pays)²⁰³.

Cependant, dès lors que l'on parvient à rattacher l'activité économique en cause à un territoire national²⁰⁴, en l'occurrence le territoire français, les principes de droit classiques trouvent à s'appliquer²⁰⁵.

1- Les règles applicables lorsque la preuve d'une implantation physique de l'entreprise est apportée :

1-1 Les éléments qui caractérisent l'implantation d'un cyber-commerce

La règle du siège de direction effective doit être appliquée avec mesure aux activités de commerce électronique. En effet, le mode de fonctionnement de ces entreprises rend délicate l'application de cette règle. Reconnaissant qu'il n'est plus aujourd'hui nécessaire pour un groupe de personnes d'être localisé physiquement ou de se rencontrer en un lieu pour tenir des discussions et prendre des décisions, l'OCDE avance « qu'il peut être difficile de déterminer un siège de direction effective ». Il n'existe dès lors aucun critère particulier de détermination de ce lieu.

203 Pour une présentation détaillée voir la Fiche d'Information Technique n° 04-02 (Février 2004) « Les sources de revenu d'un site Internet ».

²⁰⁴ En l'état actuel il existe un projet de loi relative au commerce électronique qui a été adopté par le Conseil des ministres le 4 octobre 2017. Cette loi vise à donner une assise légale au commerce électronique qui tend à se développer en Algérie.

Selon le projet de loi élaboré par le Ministère de la Poste, des Télécommunications, des Technologies et du Numérique (MPTTN), exige que l'activité de commerce électronique soit soumise "à une inscription au registre de Commerce et à la publication d'un site ou d'une page web hébergés en Algérie avec une extension «. com.dz". Aussi, il est prévu d'instituer un fichier national des e-fournisseurs inscrits au registre de commerce, auprès du Centre national du registre de commerce. L'exercice de l'activité de commerce électronique est ainsi "subordonnée au dépôt du nom de domaine auprès du Centre national de registre de Commerce. Le fichier est publié par voie de communication électroniques et mis à disposition de l'e-consommateur".

En termes d'encadrement des transactions commerciales transfrontalières, le projet de loi relatif au commerce électronique met un cadre strict aux transactions commerciales transfrontalières. A titre d'exemple, la vente par voie de communications électroniques d'un bien et/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 en vigueur. Toutefois, "le produit de cette vente doit, après son paiement, être porté sur le compte du e-fournisseur domicilié en Algérie auprès d'une banque agréée par la Banque d'Algérie, ou auprès d'Algérie Poste".

²⁰⁵ Voir la réponse du Ministre de l'Economie et des finances à la question n° 1506, JO AN Q., 3 novembre 1997, p. 3827 : « les règles existantes permettent de soumettre aux impôts et taxes les achats de biens et de services réalisés via le réseau Internet ».

Le service de contrôle doit donc réunir le plus grand nombre d'éléments tirés de l'étude de la gestion d'un site Web, afin de constituer un faisceau d'indices propres à convaincre le juge de l'impôt (par exemple lieu à partir duquel un site Web est mis à jour par la seule personne ayant pouvoir de diriger l'activité, lieu à partir duquel des consignes sont adressées à l'hébergeur etc....)

Le critère de l'établissement stable a été construit autour de la notion de serveur.

Le modèle de convention fiscale de l'OCDE fixe dans quelles circonstances un équipement informatique installé dans un local donné, peut constituer un établissement stable. Sur le principe, il n'exclut pas qu'une machine ou une installation informatique soit assimilée à une installation d'affaires. Cependant le Comité des affaires fiscales de l'OCDE précise que l'analyse doit être poussée jusqu'au point d'opérer une distinction entre le site Web qui permet l'activité économique et le serveur sur lequel est installé ce site.

Un site Web ne peut pas lui-même constituer un établissement stable car il n'a aucune existence corporelle. A l'inverse, l'ordinateur sur lequel est installé ce site peut constituer un établissement stable. Cette analyse du Comité fiscal emporte plusieurs conséquences :

- Un serveur sur le disque dur duquel aucun site web ne serait implanté ne pourra constituer un établissement stable²⁰⁶
- Lorsque le propriétaire du site et le propriétaire du serveur sont deux entités distinctes, le bénéfice tiré de l'activité commerciale générée par le site Web ne peut pas être attribué au propriétaire du serveur dont la seule fonction est de proposer une solution d'hébergement pour ce site. Il ne peut pas d'avantage être réclamé d'impôt au propriétaire du site Web dans la mesure où cet élément immatériel ne peut pas constituer seul un établissement stable ;
- Lorsque le propriétaire du site possède ou prend en location un serveur qu'il exploite lui-même, l'établissement stable sera constitué, si les autres conditions d'existence d'un établissement stable sont validées.

206 Voir cependant plus loin les circonstances particulières qui permettront dans certains cas de désigner un serveur sur lequel aucun site Web n'est installé comme établissement stable d'une entreprise étrangère.

Afin que les conditions de permanence de l'activité soient réunies, conditions indispensables pour qu'il y ait établissement stable, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE considère que le matériel informatique doit demeurer sur un « site » « un certain laps de temps suffisant pour devenir fixe au sens premier du paragraphe »²⁰⁷. Ce qui importe en l'espèce n'est pas que le serveur puisse être déplacé mais qu'il ait été effectivement déplacé.

Par ailleurs le Comité retient qu'il n'est pas nécessaire qu'une intervention humaine soit démontrée pour caractériser l'établissement stable : « l'intervention humaine n'est pas une condition de l'existence d'un établissement stable »²⁰⁸.

Dans sa réponse à la question n° 56961 du 22 janvier 2001 (JO AN, 30 juillet 2001), le Ministre a précisé l'interprétation retenue par la France des règles proposées par le modèle de convention OCDE en la matière : « La France entend continuer à présumer, qu'à défaut de la présence sur place de personnel d'exploitation, un serveur ne joue en général qu'un rôle préparatoire ou auxiliaire dans le fonctionnement de l'entreprise et ne peut donc constituer un établissement stable. Ce critère de la présence humaine ne sera écarté par l'administration que dans les situations exceptionnelles où il apparaîtra possible de démontrer que les fonctions typiques liées à une vente (par exemple, la conclusion de contrats avec les clients, le traitement du paiement et la fourniture en ligne du service) sont effectuées de manière complètement automatique là où il est installé » ; le ministre conclut que l'administration se fonde « uniquement sur la prise en compte d'éléments objectifs » pour fixer sa position.

Lors de la réalisation de transactions en ligne, plusieurs ordinateurs sont sollicités au gré du trajet emprunté par les données échangées²⁰⁹. Certains de ces ordinateurs remplissent la fonction de serveur ; le service rendu par chacun de ces serveurs est différent. Il a donc été nécessaire de déterminer, parmi ces machines, lesquelles peuvent être retenues pour apporter la preuve de l'existence d'un établissement stable sur un territoire donné.

207 Le texte ne précise pas la notion de « site » : s'agit-il du même local sur le territoire d'un Etat ou d'un local quelconque sur le territoire d'un Etat ? Il est permis de retenir la deuxième interprétation dans la mesure où les principes de droit fiscal appliqués dans tous les Etats fixent les limites territoriales de leur compétence à leurs frontières juridiques ; dans aucun pays ? la situation fiscale d'un assujetti ne varie en fonction de son quartier d'habitation dès lors que les frontières de ce pays ne sont pas franchies. En règle générale, la durée de présence nécessaire doit être appréciée en fonction de l'activité réalisée (« the presence of the enterprise at that location must be more than merely temporary having regard to the type of business carried on »

208 Il est précisé dans les commentaires du modèle OCDE de convention: « lorsqu'une entreprise exploite un équipement informatique à un endroit particulier, il peut exister un établissement stable même si aucun personnel de cette entreprise n'est nécessaire à cet endroit pour l'exploitation de l'équipement.

209 Voir plus haut la description du fonctionnement du réseau Internet.

Le principe retenu est le suivant : dans le schéma de commercialisation mis en place par l'entreprise, dès lors qu'un ordinateur du réseau ne remplit pas une fonction principale il ne peut constituer l'élément matériel d'un établissement stable. Les services déterminent si le rôle du (ou des serveurs) dépasse « le seuil des activités préparatoires ou auxiliaires » ; cette analyse doit être menée au cas par cas. Ainsi, ne dépassent pas le seuil des activités préparatoires ou auxiliaires et donc ne peuvent pas constituer un établissement stable les machines ayant pour seule fonction, notamment :

- d'assurer un simple lien de communication (ligne téléphonique) entre fournisseur et client,
- de promouvoir des biens et des services,
- de rediriger ou relayer des informations (serveur « miroir »),
- de collecter des données qui permettront à l'entreprise d'améliorer sa connaissance du marché,
- ou simplement de fournir des informations.

Cependant, dès que les fonctions évoquées dans le paragraphe précédent sont par elles-mêmes une partie essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise et que la machine utilisée réunit les caractéristiques d'une installation fixe d'affaire, il existe un établissement stable. Il en va de même quand la machine considérée remplit simultanément des fonctions dites auxiliaires et des fonctions principales, essentielles à l'activité de l'entreprise.

Soit une entreprise A, qui loue des espaces disque sur des serveurs qui lui appartiennent. Ses clients peuvent ainsi réaliser leur activité économique au travers de sites Web, mais ils peuvent aussi utiliser ces serveurs pour héberger des applications informatiques.

Les opérations d'exploitation et de maintenance des serveurs, et toutes les fonctions liées à ces opérations, réalisées par la société A, constituent une part essentielle de son activité. Dès lors, ces serveurs sont pour la société A, autant d'établissements stables (ou autant de parties d'un établissement stable unique) sur le territoire de leur implantation.

Soit l'entreprise B, qui a pour activité la vente de biens ou de services par Internet. Cette entreprise exploite sur un territoire donné, un serveur (ou plusieurs serveurs, le nombre de serveurs n'ayant pas pour effet de modifier en l'espèce la qualification des opérations) sur lequel est hébergé son site commercial. Les opérations par lesquelles l'entreprise exploite ces machines ne constituent pas automatiquement des opérations principales propres à caractériser l'existence d'un établissement stable imposable sur le territoire.

Quand le site Web installé sur le serveur, présente un catalogue des produits proposés ou une simple vitrine de l'activité de l'entreprise, il fournit ainsi uniquement des informations à caractère publicitaire aux clients potentiels. Le lieu d'implantation de la machine ne peut donc constituer un établissement stable.

Quand l'entreprise réalise des opérations typiques d'une vente, comme la conclusion de contrats, le traitement des paiements, la livraison du produit, elle réalise dès lors des fonctions essentielles de son activité, sur le lieu d'implantation du serveur. Elle dispose à cet endroit d'un établissement stable.

On peut affecter à chaque ordinateur, un rang en fonction du niveau de son importance pour l'activité exercée. Les machines qui remplissent une fonction essentielle ou principale dans ce cadre seront celles sans lesquelles le « cybercommerçant » est incapable de faire fonctionner son entreprise. En pratique, les services chargés de l'audit des systèmes informatiques des entreprises contrôlées procèdent à la localisation de ces machines sur demande du service chargé du contrôle. Même façon qu'elle s'applique à d'autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne automatiquement, par exemple une station de pompage automatique utilisée pour l'exploitation de ressources naturelles. »

Le Ministre de l'Economie et des finances s'était rallié par avance à cette solution, dans une réponse ministérielle en déclarant : « ...Des discussions sont actuellement en cours à l'OCDE pour savoir si la définition de l'établissement stable est toujours adaptée au contexte d'Internet ou s'il convient de la modifier en abandonnant notamment le critère de la présence physique »- Rep. Min. à la Question n° 15728, JO AN Q. 26 octobre 1998, p. 5849

L'imposition des bénéfices réalisés par un site Web peut être motivée par la mise en évidence de la présence sur le territoire français d'un agent dépendant de la société étrangère propriétaire du site.

1-2- L'agent dépendant

Il est présenté dans la jurisprudence du Conseil d'Etat et dans les dispositions du Modèle de convention de l'OCDE, comme une personne physique ayant le pouvoir d'engager la société étrangère et de négocier des contrats en son nom.

Quand le serveur exploité sur le territoire français fonctionne sans l'intervention du personnel de l'entreprise réalisant les bénéfices à imposer, il ne peut constituer par lui-même un représentant de celle-ci²¹⁰. A contrario, quand du personnel est affecté au fonctionnement du serveur, celui-ci peut prendre la qualité d'agent dépendant de la société étrangère.

On pourrait envisager d'attribuer la qualité d'agent dépendant d'une entreprise étrangère au fournisseur d'accès ou d'hébergement, dès lors que, par le fait d'héberger un site commercial ou de fournir un accès à l'Internet au cybercommerçant, il permet la conclusion d'opérations en ligne. Cependant, il faudrait dans le même temps, prendre en considération le fait que l'intervention du fournisseur dans ce schéma, est purement technique et qu'il n'agit généralement pas pour le compte du cybercommerçant, dans le cadre des opérations conclues sur les réseaux.

L'OCDE retient cette deuxième argumentation dans ses commentaires : le fournisseur d'accès Internet ou l'hébergeur ne peut être considéré comme représentant dépendant de la société étrangère, sauf « dans des circonstances très exceptionnelles.

En effet, ils ne disposent généralement pas du pouvoir de conclure des contrats au nom des cybercommerçants dont ils hébergent le site ; ils constituent des agents indépendants qui agissent dans le cadre ordinaire de leur propre activité (l'hébergement simultané des sites web de différentes entreprises en serait bien la preuve). On peut donc considérer que dès lors qu'un hébergeur ou un fournisseur d'accès entretient avec un cybercommerçant des rapports d'une autre nature que ceux retenus par l'OCDE pour écarter l'établissement stable, seraient caractérisées les « circonstances exceptionnelles » qui permettraient de le désigner comme agent dépendant.

²¹⁰Puisque le site Web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce ses activités n'est pas lui-même une 'personne' au sens de l'article 3, il est clair que le paragraphe 5 ne saurait être invoqué pour conclure qu'un établissement stable est réputé exister au motif que le site Web serait un agent de l'entreprise en vertu de ce paragraphe »-Commentaires OCDE.

Cette hypothèse n'a pour le moment pas encore été défendue devant le juge administratif français²¹¹.

3. Les règles applicables lorsque la preuve d'une implantation physique ne peut être apportée

Quand une entreprise étrangère est exploitée en France et qu'elle ne possède sur le territoire, ni établissement stable, ni agent dépendant, la jurisprudence retient pour rattacher l'activité de cette entreprise au territoire français la notion de « cycle commercial complet ». Cependant, cette notion n'est applicable qu'en l'absence de convention bilatérale de double imposition ».

Le cycle commercial complet se caractérise par un ensemble d'opérations économiques et juridiques cohérentes, par l'intermédiaire desquelles l'entreprise accomplit une activité industrielle ou commerciale particulière (achats suivis de revente).

Dans le cadre d'une activité de commerce électronique, un examen au cas par cas s'impose.

Il faut étudier le fonctionnement de l'activité marchande visée et mettre en évidence le rôle du serveur (ou des serveurs) sollicités, à l'occasion de chaque préparation. Quand un site Web, installé sur un serveur permet à l'entreprise d'acheter des biens, de proposer un catalogue de ses produits et de réaliser la vente de ces produits, un cycle commercial complet est constitué. Le Conseil d'Etat exige par ailleurs que les opérations ainsi mises en évidence soient le reflet d'une activité autonome localisable en France, c'est à dire qu'elles soient détachables des opérations réalisées à l'étranger²¹².

211 Le Département du Trésor américain rejette, sur la base de cette argumentation, la qualification d'agent dépendant au fournisseur d'accès ou d'hébergement- « Discussion paper » du 21 novembre 1996.

212 CE, 4 juillet 1997, n° 146930 S.a. Marbrek : « ...la S.a. Marbrek a contesté, en se fondant sur les dispositions de l'article 209 du code général des impôts, le supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie, à raison des bénéfices que lui a procurée la vente en Arabie Saoudite de produits de marbre ouvragés achetés hors de France. Le Conseil d'Etat a considéré que, si ces opérations commerciales étaient matériellement exécutées à l'étranger par la S.A. Marbrek, l'intégralité des tâches de direction et de gestion y afférentes étaient effectuées en France, où la société a son siège social et son seul établissement ; la cour administrative d'appel a exactement qualifié les faits qu'elle a ainsi souverainement constatés, sans les dénaturer, en jugeant que les opérations dont il s'agit ne pouvaient être regardées comme détachables de l'activité de négoce de marbre exercée en France par la société et n'étaient pas constitutives d'un cycle commercial complet à l'étranger ; qu'en déduisant que leurs résultats devaient être imposés en France, la Cour n'a pas commis d'erreur de droit ». Voir aussi CE Section, 1979-03-14, n° 07098, Société X : « considérant qu'aux termes de l'article 209-i du CGI, "sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions" ; considérant que la société anonyme x. conteste, en se fondant sur ce texte, l'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre des années 1967 à 1970, à raison des bénéfices que lui ont procuré des ventes en gros faites dans divers Etats d'Afrique et portant sur des vins achetés hors de France ; qu'elle soutient que ces opérations doivent être regardées comme constituant un cycle commercial complet à l'étranger ; considérant qu'il résulte de l'instruction que si les vins ainsi vendus par la société requérante n'étaient ni achetés ni entreposés en France, et si par conséquent les opérations de commerce international faites par la société étaient matériellement exécutées hors de France et n'exigeaient d'ailleurs aucun établissement stable dans les pays destinataires, toutes les décisions relatives à ces opérations étaient prises en France où la société avait son siège et son seul établissement ; que tous les mouvements financiers correspondant

4- La question particulière de la qualification juridique de la rémunération des services conclus et exécutés par le moyen d'un site Web.

L'article 182 B-I du CGI dispose : « Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente :

- a. Les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92 ;
- b. Les produits définis à l'article 92 et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ceux perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales au sens des articles L623-1 à L623-35 du code de la propriété intellectuelle ainsi que tous produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;
- c. Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France.
- d. Les sommes, y compris les salaires, payées à compter du 1er janvier 1990, correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France, nonobstant les dispositions de l'article 182 A « Cet article soumet au paiement d'une retenue à la source, les redevances versées à des entreprises étrangères qui ne disposent pas d'un établissement en France. Si les conventions fiscales bilatérales sur la double imposition, atténuent le plus souvent le montant de l'imposition prélevée par l'Etat du débiteur, elles ne les font généralement pas disparaître²¹³.

à ces opérations étaient également décidés ou réalisés à partir du siège social ; qu'ainsi les bénéfices résultant de ces opérations ne peuvent pas être regardés comme provenant d'une entreprise exploitée hors de France ; que la société anonyme x. n'est dès lors pas fondée à se plaindre que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Montpellier a rejeté sa demande en réduction des impositions supplémentaires litigieuses »

213 Voir M. VIVANT et J.L BILON, « Code de la propriété intellectuelle Ed LITEC. Voir idem un rappel des règles applicables dans Rép. Min. à QU n° 15729, JO AN Q. 26 novembre 1998, p. 5850.

Pour l'OCDE²¹⁴, ces redevances sont constituées par les rémunérations de toute nature, versées en contrepartie de l'usage ou de 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 secret et par des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

Ainsi, quand un client achète un livre sous la forme d'un fichier numérique, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE relève que le client qui télécharge l'œuvre distribuée sous cette forme, peut en modifier la présentation, manipuler les données ; il use d'un droit d'auteur concédé, circonstance qui permet de qualifier de redevance le paiement effectué.

Certaines conventions bilatérales intègrent dans la liste des paiements qui relèvent de la catégorie des redevances, les sommes versées en contrepartie de l'usage d'installations ou d'équipements scientifiques, industriels ou commerciaux. Dès lors, sur la base de ces textes, les différents types de paiements liés au commerce électronique tels que ceux effectués aux fournisseurs de prestations de services Internet peuvent être qualifiés de redevances et soumis à une retenue à la source. Les conventions fiscales bilatérales conclues par la France contiennent le plus souvent ce type de dispositions²¹⁵.

4.1 La répartition du bénéfice imposable entre les établissements stables d'un cyber commerçant :

Soit l'hypothèse de la vente réalisée à destination de particuliers par le moyen d'un site Web, c'est-à-dire la vente au détail dans le cadre du commerce électronique.

Les bénéfices réalisés par une entreprise étrangère qui exerce son activité en France par l'intermédiaire d'un établissement stable ne sont soumis à l'impôt français, que dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement.

214 Paragraphe 2 de l'article 12 de la Convention Modèle OCDE

215 Voir, à titre d'exemple, l'article 12 de la convention signée entre la France et la Grande Bretagne le 22 mai 1988. Dans certaines conventions bilatérales signées par la France la retenue à la source est supprimée (conventions avec l'Allemagne, la Belgique, les Pays-Bas, le Royaume-Uni, certains pays d'Afrique francophone), dans d'autres est simplement atténuée. Voir Rép. Min. à QU n° 15728, JO AN Q 26 octobre 1998, p. 5849

La répartition des droits entre l'Etat dont relève l'entreprise et celui dont dépend l'établissement stable est réglée à l'article 7 du Modèle de convention fiscale rédigé par l'OCDE.

L'organisation n'ayant pas réussi à obtenir un consensus sur les arguments qu'elle développe dans les commentaires sur cet article, les conventions bilatérales signées entre Etats peuvent contenir des positions sensiblement différentes. A défaut, le juge français, conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, se reportera à ces arguments pour trancher tout litige qui lui sera soumis²¹⁶.

Partant du principe de l'entité distincte, l'Organisation ne préconise que la répartition des bénéfices imposables soit opérée en fonction de la nature de l'activité développée par l'établissement stable, compte tenu des actifs employés et des risques supportés. Il revient à l'Etat sur le territoire duquel est implanté l'établissement stable d'imposer uniquement le bénéfice qui n'aurait pas pu être réalisé sans les moyens fournis par cet établissement. Le droit d'imposition ne s'étend pas aux bénéfices que l'entreprise étrangère peut retirer dudit territoire autrement qu'au travers de l'établissement stable. Dans la pratique, l'examen réalisé par les brigades chargées de l'audit informatique des entreprises vérifiées des machines impliquées dans le circuit économique mis en place par l'entreprise, peut permettre d'identifier les différents flux créés et les attribuer aux entités impliquées (société étrangère et établissement stable). Pour trancher le problème de la prise en compte des transactions « internes » qui ne peuvent manquer d'intervenir entre l'entreprise étrangère et son établissement stable sur un territoire considéré, l'OCDE précise que les bénéfices attribués à l'Etat d'implantation de l'établissement stable sont ceux que celui-ci aurait réalisés, s'il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et au prix du marché. Il faut donc valoriser la prestation rendue par l'établissement stable comme si elle n'avait pas traité avec son siège ou sa société mère.

Dans les raisonnements exposés, l'OCDE envisage uniquement le cas des relations entre des entités qui appartiennent à un même groupe formel ou informel. L'intervention dans un schéma de commerce en ligne d'une entité extérieure au groupe identifié modifiera de manière sensible les conclusions à tirer de chaque phase d'analyse. Cependant ce schéma constitue une base appréciable de réflexion à partir de laquelle le service chargé du contrôle pourra élaborer un raisonnement qui prendra en compte les particularités du dossier abordé.

216 CE, Assemblée du contentieux 28 juin 2002 ; n° 232276 Sté Schneider Electric

Sur certains points de sa méthode, l'organisation n'a pas réussi à obtenir l'adhésion de tous les représentants des Etats membres. Cependant, dans tous les cas où les dispositions de la convention bilatérale applicable ne proposera pas de règles différentes, cette méthode permettra sous le contrôle du juge de l'impôt, de chiffrer la base d'imposition à retenir.

Les risques de marché générés par la vente de produits physiques sont associés aux activités exercées par le siège. L'établissement stable ne peut pas être regardé comme détenant un titre de propriété virtuel sur les produits physiques vendus par le biais de son serveur dès lors que ses activités de vente n'incluent pas la manipulation effective des produits physiques obtenus auprès des fournisseurs.

Section 2 : Les méthodes d'évaluation des bénéfices des établissements stables

Les principes de détermination des bénéfices des établissements stables sont fixés par les dispositions de l'article 7 du modèle. Ces principes ont été amplement détaillés dans les commentaires de l'OCDE et dans les différents rapports émis par cette organisation.

Paragraphe 1 : La détermination des bénéfices

L'attribution des bénéfices aux établissements stables sera examinée dans ce paragraphe en mettant en exergue l'approche de l'activité commerciale pertinente et celle de l'entité fonctionnelle distincte.

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a élaboré en 2008 un rapport sur « l'attribution des bénéfices aux établissements stables ». Les rédacteurs de ce rapport se sont inspirés largement des principes régissant les relations entre entreprises apparentées à savoir les « principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert » publié en 1995.²¹⁷ Ce dernier rapport, relatif à l'attribution des bénéfices aux établissements stables a privilégié l'approche de l'entité fonctionnelle distincte au détriment de celle de l'activité commerciale pertinente pour la détermination des bénéfices des établissements stables.

²¹⁷ Ce rapport a été mis à jour en 2010.

Toutefois, cette approche n'était pas en adéquation avec la rédaction, qui prévalait jusque-là, de l'article 7 du modèle de convention, ce qui a amené les experts de l'OCDE à proposer une nouvelle rédaction de cet article, rédaction qui a été approuvée et publiée en 2010.

Dans ce paragraphe nous allons présenter la démarche de détermination des bénéfices imputables aux établissements stables selon l'approche autorisée par l'OCDE (Paragraphe 1), ainsi que le mode d'évaluation des bénéfices de ces établissements stables (paragraphe 2).

A – L' Approche de l'entité fonctionnelle:

Dans cette approche, l'établissement stable n'exerce aucune « force attractive »²¹⁸, les bénéfices qui lui sont imputés sont ceux qui se rattachent effectivement à son activité, dans les conditions de pleine concurrence. Dans cette approche retenue par l'OCDE à savoir celle de l'entité fonctionnelle distincte, l'établissement stable doit être traité comme une entreprise distincte de l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

Le deuxième paragraphe de l'article 7 du modèle de 2010 précise que l'établissement stable doit être traité comme « s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues », cette indépendance doit être observée non seulement lors des opérations internes liant l'établissement à son siège social, mais également lors des opérations internes liant ledit établissement avec les autres parties de l'entreprise (les filiales et les établissements stables de l'entreprise) .

Il traite l'établissement stable comme une entreprise distincte ce qui justifie, selon les experts de l'OCDE, l'application du principe de pleine concurrence qui était, jusque-là, applicable uniquement pour les entreprises juridiquement indépendantes et entrant dans le cadre des dispositions de l'article 9 du modèle.

218 La théorie de la « force attractive », est exposée par plusieurs auteurs, elle signifie que l'identification d'un établissement stable suffit à conférer à l'Etat où il se situe la possibilité d'imposer tous les bénéfices du siège qui trouvent leur source dans l'établissement stable. En ce sens, elle est considérée comme une réponse aux pratiques d'évasion fiscale qui amèneraient certaines entreprises à installer un établissement stable qui ne réalise pas de bénéfices, alors qu'il contrôlerait l'activité de l'entreprise exercée par l'intermédiaire d'agents indépendants.

En effet, le rapport sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables recommande l'application par analogie des orientations contenues dans les « principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert » aux établissements stables.

Selon le deuxième paragraphe de l'article 7 du modèle, l'attribution des bénéfices aux établissements stables doit tenir compte des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par lesdits établissements.

Il en résulte que les bénéfices des établissements stables seront déterminés selon deux étapes, tout d'abord, une analyse fonctionnelle et factuelle tenant compte des attributs internes de l'entreprise et ceux externes de l'établissement stable lui-même, et ensuite l'application par analogie du principe de pleine concurrence aux opérations internes pour la fixation des prix de pleine concurrence desdites opérations internes.

En effet, l'analyse fonctionnelle et factuelle est de tracer les contours de l'établissement stable vis-à-vis du siège social et des autres parties de l'entreprise au regard des éléments suivants:

1.- Les fonctions de l'établissement stable.

La détermination des fonctions assurées par l'établissement stable nécessite une analyse des relations le régissant avec les autres divisions de l'entreprise dont il constitue un établissement. En d'autres termes, il y a lieu de rechercher le rôle et la place que joue l'établissement au sein de l'entreprise.

Pour une même transaction, des entités ou des divisions d'une entreprise peuvent assurer un nombre de fonctions beaucoup plus important que d'autres, ce qui compte c'est l'importance économique de ces fonctions du point de vue de leur fréquence, de leur nature et de leur valeur pour les parties respectives²¹⁹.

Une multitude de fonctions peuvent être assurées par un établissement stable, elles peuvent aller de l'exécution de simples prestations telles que le transport, le stockage et la distribution aux fonctions les plus importantes et les plus compliquées telles que la recherche/développement, la conception et la fabrication, voire même des activités de gestion telles que les finances et les ressources humaines.

219 Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, rapport précédemment cité, n° 1.43, p.49.

L'analyse fonctionnelle doit prendre en considération les fonctions assurées par l'établissement dans le pays de sa situation, celles assurées au profit d'autres parties de l'entreprise et celles assurées pour son compte par d'autres parties de l'entreprise.

Le rapport de l'OCDE sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables²²⁰ met l'accent sur le rôle déterminant des fonctions humaines en matière de « génération des bénéfices de l'entreprise » et par conséquent, en matière d'attribution des bénéfices à un établissement et précise que ces fonctions peuvent aller « des fonctions de soutiens et auxiliaires aux fonctions importantes pertinentes pour attribuer la propriété économique d'actifs et/ou à la prise de risques ». Ce dernier point est applicable, nous semble-t-il, beaucoup plus pour les établissements stables des banques et ceux des établissements financiers, où le personnel joue un rôle prépondérant dans le processus de genèse des bénéfices de l'entreprise, que pour les établissements stables d'autres secteurs d'activités à l'exemple de ceux exerçant une activité de production ou de commercialisation.

Le rapport en question préconise pour les fonctions autres que les fonctions humaines significatives pertinentes pour attribuer la propriété économique d'actifs et/ou à la prise de risques une « analyse fonctionnelle et de comparabilité en fonction des faits et des circonstances propres à chaque cas »²²¹ dans le but de détermination de leur valeur. Procéder à une analyse fonctionnelle après avoir fait une analyse fonctionnelle des fonctions autres que ceux cités supra, constitue, selon nous, le sommet de la complexité et de l'ambiguïté.

2- Les actifs de l'établissement stable.

Aux fins de détermination des bénéfices imputables à un établissement stable, le deuxième paragraphe de l'article 7 du modèle de convention préconise de traiter l'établissement stable comme étant une entreprise distincte et indépendante de l'entreprise dont il constitue un établissement. Cette approche pose certaines difficultés en matière d'attribution des actifs à un établissement stable et ce, eu égard au fait que les actifs utilisés par l'établissement sont certes, économiquement parlant, exploités par lui mais appartiennent juridiquement à l'entreprise dont il relève.

220 Pour plus de détail voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, rapport précédemment cité, n° 62 et suivant, p.28 et suivant.

221 Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, rapport précédemment cité, n° 17, p.17.

Afin de remédier à cette problématique, plusieurs solutions ont été proposées, parmi lesquelles celle qui consiste à prendre en compte, pour l'attribution des actifs à un établissement, le critère de la propriété économique de ces actifs et non pas celui de la propriété juridique.

La propriété économique est définie comme étant « l'équivalent aux fins de l'impôt de la propriété par une entreprise distincte, avec les avantages et les charges qu'elle comporte (par exemple, le droit au revenu découlant de la propriété de l'actif, notamment les redevances ; le droit d'amortir un bien amortissable ; et la possibilité de réaliser des gains ou de subir des pertes en raison de la plus-value ou de la dévaluation de l'actif). »²²²

Il découle de cela que les actifs d'un établissement stable peuvent varier selon la nature de l'activité dudit établissement. La composante de ces actifs peut être constituée d'actifs corporels tels que les bâtiments, les usines, les moyens de productions (équipements industriels et autres) ou d'actifs incorporels tels que les valeurs mobilières, les droits de propriété et autres.

Bien que l'attribution d'actifs à un établissement stable selon une approche économique et non pas juridique a été approuvée par l'OCDE dans les principes applicables en matière de prix de transfert, version 2010, cette même approche a été rejetée par les experts de cette même organisation dans son rapport sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables. Lesdits experts estiment que « cette approche pourrait inciter les contribuables à attribuer la propriété économique d'actifs d'une manière qui conduirait à une attribution inadéquate des bénéfices »²²³ ce qui est considéré, selon eux, comme « non conforme au principe de saine politique fiscale. »²²⁴. D'après ces mêmes experts, il existe un large consensus qui consiste à attribuer les actifs à l'établissement stable selon l'accomplissement des « fonctions humaines significatives pertinentes pour déterminer la propriété économique d'actifs ».

Nous estimons, pour notre part, que l'analyse suscitée est, certes, transposable pour les entreprises intervenant dans les secteurs financiers dans lesquels le facteur humain joue un rôle prépondérant dans la conduite des affaires, mais cette même analyse ne peut être élargie à d'autres secteurs d'activités telles que les activités industrielles et commerciales où, parfois, le niveau des actifs corporels détermine le niveau de réalisation des bénéfices. Ce qui a amené

222 Rapport sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables, OCDE 2010, n° 14, p.16.

223 Rapport précédemment cité, n° 18, p.17.

224 Rapport précédemment cité, n° 18, p.17.

les experts de l'OCDE à revenir au « critère de l'utilisation »²²⁵ pour l'attribution de la propriété économique des actifs corporels.

En effet nous pouvons citer à titre d'exemple l'activité de distribution des marchandises qui, si elle est exercée par un établissement stable, nécessite un niveau important de moyens de transports et d'hangars de stockage, pour ce cas précis, les actifs sont déterminants pour l'attribution de bénéfices. Le facteur humain joue évidemment un rôle dans cette branche d'activité mais pas au point qu'il soit décisif pour la détermination de la propriété économique d'actifs.

S'agissant de l'attribution de la propriété économique d'actifs incorporels, et compte tenu des différents modes selon lesquels peuvent être exploités de tels actifs, les experts de l'OCDE reconnaissent la difficulté de trouver une norme commune en la matière et que seule une analyse fonctionnelle et factuelle peut déterminer, parmi les divisions de l'entreprise, celle à qui revient la propriété des biens incorporels et qui peuvent être soit développés en interne soit acquis auprès de tiers.

3-Les risques assumés par l'établissement stable.

Les relations liant les entreprises indépendantes sur le plan juridique sont régies par des clauses contractuelles et ce, même si des liens d'association existent entre elles. Dans un tel cas, l'évaluation des risques supportés par l'une ou l'autre des entreprises associées, dans ce cadre contractuel, est plus ou moins facile, bien que les seuls documents contractuels ne peuvent suffire, à eux même, pour l'attribution des risques à telle ou telle entreprise, il y a lieu d'aller au-delà et voir pratiquement celle qui assume les risques des différentes activités effectuées et leur conformité aux stipulations du contrat conclu. Mais, ce qui est valable pour les entreprises indépendantes, au plan juridique, n'est pas transposable pour les relations régissant une entreprise et son établissement stable. En prenant en compte l'unicité de la personnalité juridique de ces deux entités, il ne peut y avoir de contrats pouvant être conclus entre eux, et les risques existant sont considérés comme étant supportés par l'entreprise dans son ensemble.

225 Rapport précédemment cité, n° 75, p.32.

Malgré l'obstacle juridique sus exposé, des risques peuvent être attribués à un établissement stable et ce, sur le fondement du deuxième paragraphe de l'article 7 du modèle OCDE qui assimile l'établissement stable à une entité distincte de l'entreprise dont il constitue un établissement.

Selon cette approche, l'établissement stable peut être amené à assumer différents risques au même titre qu'une entreprise indépendante. Ces risques peuvent consister en des risques de recherche/développement, de production, de commercialisation, de stockage, de marché, de moyens de production, financiers, etc.

Au-delà de ce qu'on peut appeler un « compromis » entre une entreprise et son établissement stable en matière de partage des risques, il est possible de rechercher si la répartition des risques qui est indiquée est conforme à la nature économique des opérations effectuées par un établissement stable. À cet égard, c'est en général le comportement des parties qui doit être considéré comme l'élément le plus judicieux pour déterminer la répartition effective des risques.²²⁶

Il est précisé, par ailleurs, que partant du principe de la possibilité d'identification et d'évaluation des risques assumés, ces derniers peuvent faire l'objet de transfert par un établissement soit à d'autres divisions de l'entreprise, soit à des entreprises externes. Ce transfert doit être appuyé de documents justificatifs, mais, comme nous l'avons déjà souligné dans le paragraphe précédent, il y a lieu d'observer la nature économique des opérations conclues.

Enfin, il est signalé que l'assimilation de l'établissement stable à une entité fonctionnelle distincte nécessite qu'on lui attribue un capital suffisant afin qu'il puisse : couvrir les fonctions qu'il exerce, gérer les actifs dont il a la propriété économique et couvrir les risques qu'il assume.

4-La fixation des prix de pleine concurrence des opérations internes.

Le principe prévoyant le traitement de l'établissement stable comme une entité fonctionnelle distincte a des conséquences en matière d'évaluation des prix pratiqués par l'établissement dans ses relations avec les autres divisions de l'entreprise (opérations internes) ou avec des entreprises tierces (opérations externes).

Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, rapport précédemment cité, n° 1.48, p.50.

S'il est évident que les prix des opérations externes de l'établissement stable correspondent, en principe, aux prix du marché, lequel est considéré par définition comme le prix de pleine concurrence, les prix des opérations internes ne le sont plus. En effet, l'objectif de la deuxième étape visant l'attribution des bénéfices à l'établissement stable est justement de s'assurer que les prix de ces opérations internes correspondent aux prix de pleine concurrence, appelés également les prix de pleine négociation.

Pour ce faire, il est fait application par analogie des conclusions contenues dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à ces opérations internes.

L'application par analogie de ces principes consiste à substituer certains termes utilisés dans le cadre des relations entre entreprises associées et indépendantes à ceux utilisés dans le cadre d'entreprises dépendantes (siège social-établissement stable). À titre d'exemple, « les transactions » qui est un terme utilisé pour désigner les opérations effectuées entre entreprises associées doit être remplacé par « les opérations internes », terme utilisé dans le cadre des relations liant l'établissement stable à son siège et celles le liant aux autres divisions de l'entreprise.

Dans ce contexte, il y a lieu de noter que l'objet de l'approche autorisée de l'OCDE n'est pas d'aboutir à un résultat équivalent entre un établissement stable et une filiale en termes de bénéfices mais plutôt d'appliquer aux opérations internes entre parties distinctes d'une même entreprise les mêmes principes en matière de prix de transfert qu'aux transactions entre entreprises associées²²⁷.

Après l'application des principes de pleine concurrence aux opérations internes, et dans la mesure où des différences seront constatées entre le prix de ces opérations internes et le prix de pleine concurrence, des corrections doivent être apportées pour éliminer ces différences. Dans le cas contraire, aucune correction ne s'impose, en principe.

Le suivi des étapes ci-après vont nous permettre de déterminer les prix de pleine concurrence des opérations internes et ce, selon l'approche retenue par l'OCDE :

227 Rapport sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables, OCDE 2010, n° 55, p.25.

B- L'approche de l'activité commerciale pertinente:

Selon cette approche, les bénéfices à prendre en considération sont ceux correspondant à l'ensemble de l'activité de l'entreprise englobant la totalité des profits et pertes résultant des différentes activités de l'entreprise.

Plus précisément, il s'agit de faire imputer à l'établissement stable les « pertes » subies par les autres divisions de l'entreprise, de telle sorte que celle-ci viendrait en déduction des bénéfices imputables à l'établissement stable lorsque les pertes en question proviennent de « l'activité commerciale pertinente », c'est à dire l'activité à laquelle l'établissement stable participe.

Les conséquences fiscales pour les pays d'accueil de l'application d'une telle approche diffèrent selon la conception de « l'activité commerciale permanente »

En effet, si l'on retient une interprétation extensive de « l'activité commerciale permanente », le risque de voir imputer à l'établissement stable les pertes subies, par exemple, à l'occasion du lancement d'un nouveau produit fabriqué par le siège et distribué par l'établissement stable est tel que le pays d'accueil se trouvera « dépouillé » d'une large base imposable.

A contrario, une interprétation restrictive conduirait à analyser « l'activité commerciale permanente » par référence à une fonction plutôt qu'une gamme de production.

Dans l'exemple décrit ci-dessus, il serait possible d'imputer à l'établissement stable chargé de la distribution uniquement les résultats qui se rattachent à la fonction distribution de l'entreprise²²⁸.

Paragraphe 2 : L'évaluation des bénéfices des établissements stables.

Plusieurs méthodes sont utilisées pour l'évaluation des bénéfices des établissements stables. La pratique des États en est variable en la matière.

228 A juste titre, l'approche autorisée de l'OCDE, note la difficulté d'opérer ce type de répartition par fonction, en présence de plusieurs établissements stables exerçant les mêmes fonctions situées dans deux États différents, auquel cas, comment dans le cadre de notre exemple, répartir une perte de l'activité globale de distribution entre les deux États ?

La différenciation des méthodes d'évaluation des bénéfices des établissements stables est due dans certains pays au système juridique et réglementaire régissant la tenue de la comptabilité et des livres comptables. D'autres pays s'intéressent beaucoup plus aux niveaux des bénéfices déclarés à leurs administrations fiscales et sont plus souples en matière d'obligations comptables à observer par les entreprises non résidentes.

Eu égard d'une part aux difficultés liées à la détermination des bénéfices des établissements à faibles activités et d'autre part à la durée, parfois, limitée de déroulement des activités de l'établissement stable, certains pays ont opté pour des méthodes forfaitaires de détermination des bénéfices desdits établissements.

Principalement, nous pouvons distinguer trois méthodes de détermination des bénéfices qui caractérisent la pratique des États, la méthode directe, la méthode indirecte et la méthode forfaitaire.

A- La méthode directe dite également méthode comptable et la méthode indirecte

Elle consiste en la tenue d'une comptabilité propre à l'établissement stable. Cette comptabilité doit refléter une image fidèle et réelle des opérations exécutées par l'établissement, tant en matière des produits qu'en matière des dépenses, comme s'il s'agissait d'une entreprise à part entière.

La comptabilité de l'établissement doit, bien entendu, être tenue dans le respect de la législation et de la réglementation du pays d'accueil de cet établissement.

Il est signalé, à cet égard, que certains pays exigent une traduction certifiée, par les professionnels habilités, de la comptabilité et des documents qui lui sont associés. En l'absence d'une telle traduction un rejet de cette comptabilité peut être prononcé et des sanctions infligées. En l'absence de comptabilité complète, la répartition du bénéfice global s'effectue au prorata du chiffre d'affaires ou par comparaison avec des entreprises fonctionnant de manière analogue et ayant des activités économiques similaires.²²⁹

229 Shmidt (J.), et. KLUWER, (W.), Lamy fiscal, Tome 1, France SAS, 2010, p.1855.

La méthode indirecte dite également méthode de la taxation unitaire²³⁰, quant à elle, se traduit par la détermination du bénéfice de l'établissement stable à partir de celui réalisé par l'entreprise dont il dépend en répartissant le bénéfice global de cette entreprise en fonction de clés de répartition tels que le chiffre d'affaires, la masse salariale...etc.

Il est précisé, à ce titre, que les clés de répartition varieront en fonction de la nature de l'activité exercée. Pour les activités d'achat revente, le critère de chiffre d'affaires semble être pertinent pour la répartition du bénéfice global dégagé par l'entreprise, pour les activités de prestation de services caractérisées par une forte valeur ajoutée, le critère de la masse salariale semble être le plus adéquat pour la répartition des bénéfices d'une entreprise entre le siège et le ou les établissements stables qu'elle dispose.

L'utilisation des méthodes des taxations unitaires « ont pour avantage la vraisemblance, c'est-à-dire la conformité avec la réalité économique et juridique, dans la mesure où la répartition ne peut avoir pour objet que des revenus juridiquement réalisés. »²³¹

S'agissant de la méthode forfaitaire dite également méthode de répartition par comparaison, elle consiste, comme son nom l'indique, en la fixation des résultats de l'établissement stable par rapport aux résultats dégagés par d'autres entreprises indépendantes dans le marché libre et exerçant des activités similaires ou identiques.

Compte tenu de la variation des conditions d'exercice des activités économiques d'un pays à un autre, la recherche de comparables sur le marché libre devrait, en principe, être limitée à la zone géographique dans laquelle les activités de l'établissement sont exercées.

L'article 7 du modèle de convention, version 2008, ne privilégie pas l'application d'une méthode au détriment d'une autre méthode.

Le deuxième paragraphe de ce même article énonce la règle à respecter pour l'attribution des bénéfices aux établissements stables. Cette règle consiste en le traitement de ces établissements comme des entités fonctionnelles distinctes des entreprises dont ils dépendent. Par conséquent, les bénéfices attribuables auxdits établissements doivent satisfaire au principe de pleine concurrence.

230 Certains auteurs utilisent le terme de « répartition fractionnaire » pour désigner la méthode de la taxation unitaire.

231 MELOT (N.), Op.cit, n° 637, p.317.

Normalement, les bénéfices ainsi déterminés seraient les mêmes que ceux auxquels les méthodes couramment employées pour l'établissement d'une comptabilité appropriée pour une entreprise devraient permettre d'aboutir²³².

Les experts de l'OCDE prévoient que d'une façon générale, la détermination de la quote part des bénéfices attribuables à un établissement stable sera faite en recourant à la comptabilité commerciale tenue par ledit établissement stable.²³³

L'utilisation de méthodes autres que la méthode directe pour la détermination des bénéfices des établissements stables est autorisée par la convention modèle de l'OCDE. Le quatrième paragraphe de l'article 7 prévoit la possibilité de recourir à la méthode de taxation unitaire pour la détermination des bénéfices des établissements stables. L'utilisation d'une telle méthode ne doit avoir lieu qu'à condition qu'elle soit d'usage dans le pays l'ayant appliqué.

Toutefois, ce même quatrième paragraphe de l'article 7 exige que le bénéfice ainsi déterminé soit conforme au principe de pleine concurrence énoncé au deuxième paragraphe du même article.

Jugée comme étant contraire au principe de pleine concurrence, l'utilisation de la méthode indirecte (la taxation unitaire) de répartition fractionnaire a été expressément supprimée dans la nouvelle version de l'article 7 de la convention modèle, adoptée en 2010.

B- Les produits des établissements stables.

L'approche de l'entité fonctionnelle distincte caractérisant l'établissement stable suppose que ce dernier puisse comptabiliser les produits qui découlent de son activité.

Le prix de ces produits doit correspondre au prix de pleine concurrence ou de pleine négociation appliqué sur le marché libre, que les opérations de ventes soient réalisées avec le siège (ou une autre division de l'entreprise), soit avec une entreprise tierce.

232 Modèle de convention fiscale (version abrégée) - OCDE, 2008, commentaire de l'article 7, n° 14, p.134.

233 Pour plus de détails voir modèle de convention fiscale (version abrégée) - OCDE, 2008, commentaire de l'article 7, n° 16 et n° 52, pp.134 et 146.

Les prix pratiqués entre une entreprise et son établissement stable mérite une attention particulière. Les méthodes de prix de transfert sont habituellement utilisées pour s'assurer que les prix pratiqués correspondent aux prix de pleine concurrence et par conséquent que les produits comptabilisés soient au niveau du siège soit au niveau de son établissement puissent rémunérées convenablement l'activité exercée.

En fonction des missions exécutées par le siège et par l'établissement, nous pouvons avoir :

- Un bénéfice d'achat : si l'établissement est considéré comme un centre d'achat et d'approvisionnement ;

- Un bénéfice de fabrication : si l'établissement représente une unité de fabrication et que le siège n'assure que les opérations de commercialisation ;

- Un bénéfice de vente : si l'établissement stable assure la commercialisation des produits fabriqués par son siège. Ce dernier aura, pour le cas d'espèce, un bénéfice de fabrication.

Il est précisé, à cet égard, que le terme produit englobe aussi bien celui issu des ventes de biens et de marchandises que celui issu de la fourniture de services.,

La question de leur valorisation a subi une évolution qui s'analyse différemment du point de vue de l'OCDE et de l'ONU.

Une entreprise résidente d'un État peut percevoir des revenus de l'État de situation de son établissement dès lors que ces revenus n'ont pas de liens avec l'activité de l'établissement stable.

Généralement, ces types de revenus sont réalisés lorsque le siège procède à la vente de marchandises dans le pays de situation de son établissement stable mais sans passer par le bais de ce dernier.

Les experts de l'OCDE prévoient, pour le cas d'espèce, le non rattachement des produits issus de ces ventes à ceux de l'établissement. Mais, telle n'est pas la démarche retenue par les experts de l'ONU qui prévoient, par contre, la possibilité du rattachement de ces ventes à ceux de l'établissement stable par une sorte de force d'attraction.

Selon les experts de l'ONU, l'application du principe de la « force attractive » de l'établissement stable permettra, de consacrer le principe d'imposition des revenus à la source. D'autres part, l'application de la force attractive permettra de prévenir certaines pratiques abusives opérées par certaines sociétés non résidentes et qui consistent en la création d'établissements stables, qui ne réalisent pas de bénéfices, aux fins d'évasions fiscales internationales.

C- Les charges déductibles des établissements stables.

Les dispositions du troisième paragraphe de l'article 7 de la convention modèle, version 2008, citent certaines catégories de dépenses imputables à l'établissement stable aux fins de détermination des bénéfices imposables des établissements stables.

Il est précisé, à cet égard, qu'une fois imputées, la question de leur déduction du résultat de l'établissement est du ressort du droit interne du pays de situation dudit établissement.

En effet, le paragraphe en question prévoit que « pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs »

Il en résulte que les dépenses d'un établissement stable peuvent principalement être classées en deux catégories : les dépenses propres à l'établissement et les dépenses communes à répartir.

Les dépenses propres à l'établissement stable sont des dépenses individualisables. Elles peuvent avoir lieu soit dans le pays de situation dudit établissement soit ailleurs.

L'établissement peut engager dans le pays de sa situation différentes dépenses, lesquelles peuvent concerner l'achat de biens et de marchandises auprès de fournisseurs locaux, la fourniture de services auprès de prestataires locaux, le recrutement de personnel pour l'exécution des différentes tâches de l'établissement etc. Le niveau et la composante des dépenses de l'établissement sont étroitement liés aux fonctions qui lui incombent.

Dans le pays de situation du siège, les dépenses individualisables peuvent englober les intérêts liés à un emprunt contracté par le siège pour les besoins de l'activité de son établissement, les différentes prestations de services assurées par le siège au profit de son établissement notamment la mise à disposition du personnel du siège, les opérations d'audits...etc

S'agissant des dépenses communes à répartir, elles revêtent différentes formes et concernent notamment les dépenses de direction, les frais généraux d'administration, les dépenses communes liées à la recherche/développement de produits (que ces produits soient des biens et marchandises ou des services), les programmes de formations organisés par le siège au profit de tous ses établissements.

Pour le cas spécifique des frais généraux d'administration engagés au niveau du siège de l'entreprise « la déduction pouvant être pratiquée par l'établissement stable au titre des dépenses de l'entreprise qui sont attribuées à cet établissement stable ne peut être subordonnée à leur remboursement effectif par l'établissement stable ». ²³⁴

La répartition des dépenses susvisées, « à l'origine de nombreuses difficultés pratiques » ²³⁵, peut être effectuée en recourant à des clés de répartition telles que le rapport entre le chiffre d'affaires de l'établissement et celui réalisé par l'entreprise dans son ensemble (celui du siège et ses établissements), le rapport entre le bénéfice brut de l'établissement sur celui dégagé par l'entreprise dans son ensemble, ou bien procéder à la conclusion d'accords de répartition de coûts. Ces derniers sont applicables beaucoup plus pour les dépenses de recherche/développement que pour d'autres types de dépenses.

Par ailleurs, l'entreprise doit veiller à ne pas s'exposer vis-à-vis de son établissement étranger à un double transfert de charges par le biais de l'utilisation conjuguée des comptabilités analytique et générale (prix de cession). ²³⁶

Enfin, il y a lieu de signaler que les experts de l'OCDE ont essayé de donner une explication à la divergence du principe qui gouverne la rédaction du deuxième et du troisième paragraphe de l'article 7 du modèle.

Le deuxième paragraphe de l'article en question prévoit le traitement de l'établissement stable comme une entité fonctionnelle distincte de l'entreprise dont il dépend et de veiller à ce que ses opérations internes soient conformes aux prix de pleine concurrence. Prix qui sont applicables entre entreprises indépendantes sur le marché libre.

Le troisième paragraphe du même article, quant à lui, et les commentaires qui lui sont relatifs laissent, quant à eux, entendre que les opérations internes, représentant le plus souvent des charges communes, réalisées entre le siège et ses différents établissements stables doivent être effectuées au prix coutant, c'est-à-dire sans l'application d'une quelconque marge.

234 Modèle de convention fiscale (version abrégée)- OCDE, 2008, commentaire de l'article 7, n° 27, p.138.

235 Castagnède (B.), op.cit., n° 332, p.381.

236 Ducinni(R.), Stratégie fiscale des contrats internationaux, Lexis Nexis, Litec, 2006, n° 692, p.275.

Les experts de l'OCDE expliquent que si le troisième paragraphe fixe une règle applicable à la détermination des bénéfices de l'établissement stable, le deuxième paragraphe suppose que les bénéfices ainsi déterminés correspondent à ceux qui auraient été réalisés par une entreprise distincte et indépendante.²³⁷

Eu égard aux divergences d'interprétation de ces deux paragraphes par les pays partis pour des conventions et d'autre part au manque d'arguments et de clarté de la part de l'OCDE justifiant la coexistence de ces deux paragraphes, il a été convenu une modification de l'article 7 du modèle.

Le modèle OCDE, version 2010, a prévu la suppression du troisième paragraphe inséré dans la version précédente

La nouvelle rédaction de l'article 7 consacre l'application du principe de pleine concurrence pour toutes les opérations effectuées par les établissements stables. Le deuxième paragraphe de cette nouvelle version précise que le principe de pleine concurrence est applicable pour l'établissement stable « en particulier dans ses opérations internes avec les autres parties de l'entreprise ».

Les experts de l'OCDE ont voulu être explicites par rapport à l'ambiguïté qui a caractérisé l'ancienne version.

Désormais, les opérations internes, représentant des charges pour l'établissement stable, liant une entreprise et son ou ses établissements stables se voient appliquer les prix de pleine concurrence. Par conséquent, ces charges de pleine concurrence doivent, en principe, et en l'absence de d'élément de comparaison sur le marché libre comporter une marge. En cas d'existence d'élément de comparaison sur le marché, et compte tenu de la diversité des politiques de détermination des prix des entreprises, les charges de pleine concurrence peuvent être supérieures ou inférieures aux prix effectif des charges engagées.

L'OCDE dans sa démarche de détermination des bénéfices d'un établissement stable, préconise l'application de l'approche de l'entité fonctionnelle distincte. Cette approche vise à traiter l'établissement stable comme une entité distincte de l'entreprise dont il dépend.

L'application de l'approche de l'OCDE nécessite le recours à une analyse fonctionnelle et factuelle qui portera sur les fonctions assurées par l'établissement stable, les actifs qu'il utilise et les risques qu'il assume.

237 Pour plus de détails voir Question de fiscalité internationale, N° 5, OCDE, 1996, p.19.

Cette analyse sera suivie, ensuite, par une détermination des prix de pleine concurrence des opérations internes de l'établissement stable lesquels doivent correspondre à ceux devant être pratiqués par des entreprises indépendantes sur le marché libre (comparables internes ou externes).

La détermination des prix de pleine concurrence requiert le choix d'une méthode appropriée de prix de transfert qui doit être en adéquation avec l'analyse fonctionnelle et factuelle déjà effectuée.

Les éléments de comparaison sur le marché externe doivent subir une analyse de comparabilité et s'il y a lieu procéder à des ajustements desdits comparables pour qu'ils puissent correspondre à l'environnement des affaires dans lequel évolue l'établissement stable.

Les prix de pleine concurrence, ajustés ou non, sont en dernier lieu comparés avec ceux pratiqués par l'établissement stable sur ses opérations internes. En cas d'existence de différences, des ajustements sont opérés afin de redresser les prix pratiqués par ledit établissement stable.

Il en résulte que l'approche de l'entité fonctionnelle distincte permet d'attribuer à l'établissement stable les bénéfices qu'il aurait réalisés s'il était une entreprise distincte de l'entreprise dont il constitue un établissement, et exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues. Les bénéfices en question correspondent à la différence entre les produits et les charges dudit établissement.

La détermination des bénéfices des établissements stables selon l'approche basée sur l'entité fonctionnelle distincte a eu, nous semble-t-il, de bons fondements théoriques mais suscite, en pratique, certaines difficultés d'application notamment en ce qui concerne la recherche des éléments de comparaison sur lesquels s'avère parfois inexistants sur le marché libre.

D'autant plus que certains ajustements pouvant être opérés sur lesdits comparables peuvent fausser les calculs et par conséquent nous seront dans l'impossibilité de comparer les prix des opérations internes pratiqués par l'établissement stable avec ceux pratiqués sur le marché libre.

Cette situation a amené certains États à appliquer d'autres méthodes pour la détermination des bénéfices attribuables aux établissements stables notamment celles basées sur une répartition forfaitaire des bénéfices entre le siège et son ou ses établissements stables.

Conclusion du chapitre

Le principe recherché dans ce chapitre est l'examen des clauses fiscales contenues dans les contrats internationaux. Nous avons envisagé l'examen la question de l'établissement stable dans le cadre des contrats internationaux.

A ce titre, La question d'imposition des établissements stable en Algérie revêt une importance croissante compte tenu du grand nombre d'entreprises multinationales opérant par l'intermédiaire d'établissements stables, dans des secteurs d'activités différents.

Au terme de notre étude, il apparait clairement que l'approche de l'imposition de l'établissement stable en Algérie répond tant à la législation interne qu'aux dispositions conventionnelles.

L'établissement stable est considéré comme ayant une « quasi-personnalité » fiscale, à défaut d'avoir une personnalité juridique. Il est donc imposable dans l'Etat où il est situé conformément à la législation de cet Etat

Les résultats d'exploitation de l'établissement stable sont déterminés en procédant comme si cet établissement était une **entreprise indépendante**, traitant avec le siège dans des conditions de pleine concurrence.

Par ailleurs, l'expérience pratique a, cependant, montré qu'il y avait des différences considérables d'interprétation de ces principes généraux et des dispositions des articles 5 et 7.

Aussi, la prise en compte de la question de l'incertitude des contribuables est une nécessité absolue laquelle est intimement liée à l'attractivité des investissements.

Conclusion du titre I

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

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

Le développement de la fiscalité internationale a certes été provoqué par les acteurs économiques eux-mêmes, mais pour l'Algérie le mouvement d'internationalisation a largement favorisé le développement de cette dernière.

Cependant, les politiques publiques mises en œuvre par l'Etat pour l'attraction des IDE doit se faire avec persévérance.

Afin de remplir cet objectif, il est nécessaire que l'administration fiscale effectue un diagnostic de la politique fiscale internationale chose qui n'a jamais été envisagée jusqu'à présent.

Cela permettra d'appréhender au mieux les articulations de la politique fiscale conventionnelle avec le droit interne. Une analyse asymétrique est plus que nécessaire pour réduire l'incertitude fiscale et limiter l'évasion fiscale.

Il faut donc, d'une part, viser les acteurs économiques, et d'autre part, viser directement les objectifs en rapport avec la politique d'investissement.

TITRE II : LE DROIT CONVENTIONNEL A L'EPREUVE DES CONTRATS INTERNATIONAUX

Ce titre est consacré à l'examen de la portée des clauses fiscales contenues dans les contrats internationaux.

En effet, à travers l'examen des contrats notamment le contrat « clé en mains » on a soulevé d'importants problèmes d'imposition dans la législation algérienne ayant trait particulièrement, d'une part, le chemin important qui reste à faire pour prendre en charge au niveau de la législation fiscale algérienne en terme d'évolutions technologiques et la remise en en cause des critères traditionnels de qualification des établissements stables.

D'autre part, les critères se rapportant à l'examen des contrats internationaux se rapportant notamment :

Le critère détachabilité des prestations: on ne peut imposer que les revenus relatifs à des prestations dont la proportion de détachabilité est importante, et sont considérés de fait non imputable à l'établissement stable ; les éléments susceptibles d'apporter la clarté nécessaire ne sont pas clairement identifiable.

Ce titre est structuré en deux chapitres, le premier a trait aux typologies et forme contractuelle des contrats internationaux, et le second chapitre traite le contrat clé en main à l'épreuve du droit conventionnel en mettant en évidence une étude comparée en droit fiscal français et algérien

CHAPITRE I : LE CONTRAT INTERNATIONAL : TYPOLOGIE ET FORMES CONTRACTUELLES DES CONTRATS

L'émergence d'une nouvelle dynamique de développement a généré un éventail considérable de contrats internationaux durant la période allant de 1998 à 2010²³⁸. En effet, les contrats constituent un terrain de prédilection pour l'insertion des clauses fiscales. L'empreinte fiscale souvent décisive dans le choix des bonnes clauses contractuelles ayant un caractère impératif et prépondérant dans une optique d'optimisation fiscale. Néanmoins, les stipulations fiscales entre les parties à un contrat trouvent leur application à un niveau vertical entre l'administration fiscale et le contribuable conséquence directe des décisions issues de la relation verticale en l'occurrence les parties contractantes.

Cependant, la marge de manœuvre des deux parties dans ce schéma triangulaire peut s'avérer limitée. De nombreuses conventions accordent une large part à la fiscalité qu'il s'agisse des clauses de prise en charge des droits et taxes selon la typologie des contrats²³⁹, ou des garanties du passif fiscal en matière de cession et transformation de droits sociaux.

Parmi toutes les conventions, les contrats²⁴⁰ internationaux offrent un terrain opportun aux clauses fiscales.

Section 1 : Le contrat en droit algérien

En effet, selon la jurisprudence MATTER, pour être international " le contrat doit produire un mouvement de flux de reflux au-dessus des frontières". Le contrat international est dès lors celui qui a pour objet des mouvements de biens, de services ou de monnaies à travers les frontières. Les autres critères tels que le lieu d'arbitrage, la procédure suivie et la nationalité des parties sont en revanche inopérants²⁴¹.

238 Voir annexe n°2 : typologie des contrats

239 La typologie des contrats : contrat de service, contrat clé en main,

241 L'application du contrat BOT au Liban, «Other game, same game" Wissam Al Hajjar, Contrat Publics, Mélanges en l'honneur du Professeur Michel GUIBAL, volume 1, Université Montpellier, 2006, p. 630.

Aussi, le contrat sera international s'il a pour objet des mouvements de biens, de services, ou de monnaies à travers les frontières ou bien encore lorsqu'il produit des flux et reflux au-dessus des frontières avec des conséquences réciproques plaçant le contrat sous les principes généraux du droit fiscal international.

Sur la base d'une étude de synthèse de la base de données²⁴², le recours à une entité juridique pour la réalisation d'un contrat international reflète, le choix juridique, techniquement adapté à l'exercice des activités déployées sur le territoire algérien par les entreprises étrangères.

A partir de ces considérations, si le choix de la typologie du contrat qui engendrera ou non une imposition en Algérie, et permettra ainsi de prévaloir la situation fiscale.

C'est pourquoi, nous nous ne livrerons pas à une analyse exhaustive des particularités des différents contrats reconnus dans le droit algérien ou étranger, mais nous nous limiterons à dégager les principales caractéristiques nées de la forme d'intervention que peut représenter une société dans un contrat international signé dans un cadre de partenariat avec l'Algérie.

Paragraphe 1 : La notion du contrat en droit algérien

L'imposition des revenus ou des recettes d'un contrat international dépend de l'Etat de résidence de chacun des contractants et des lieux successifs de sa réalisation.

Le lieu de réalisation d'un contrat résulte de ses modalités juridiques et financières et de son objet.

C'est pourquoi, la négociation d'un contrat international soulève deux questions essentielles pour chacune des parties:

- La définition de ses rapports juridiques;
- L'établissement de ses relations financières.

A- Généralités sur la notion du contrat

L'article 54 du code civil algérien définit le contrat comme étant « une convention par laquelle une ou plusieurs personnes s'obligent envers une ou plusieurs autres à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose.

242 Liste exhaustive des typologies des contrats signés par le gouvernement algérien depuis 2006 à 2009: source Ministère des Finances Algérie..

Au principal le droit des contrats connaît le principe de la force obligatoire du contrat, de l'effet relatif des conventions, de la responsabilité contractuelle et de la faculté reconnue aux parties de se départir de leurs obligations pour juste motif.

Le droit des obligations connaît tout autant la subdivision classique entre contrats internes et contrats internationaux, ces derniers peuvent être soumis à une autre loi que la loi algérienne et leur contentieux relève soit des juridictions algériennes soit de l'arbitrage international.

Aux termes de l'article 18 du code civil : « Les obligations contractuelles sont régies par la loi d'autonomie des lors qu'elle a une relation réelle avec les contractants ou le contrat, à défaut c'est la loi du domicile commun ou de la nationalité commune qui sera applicable, ou bien c'est la loi du lieu de conclusion du contrat qui sera applicable.

Le droit algérien reprend également dans son compte la distinction entre contrat de droit privé et contrat de droit administratif²⁴³, la première repose sur le principe de la stricte égalité entre les parties et le fait que celles-ci soient des personnes de droit privé.

Le second est conclu soit entre deux personnes du droit public, soit entre une personne du droit public et une personne du droit privé. Le droit qui s'applique est le droit administratif, le contentieux y afférent est dévolu aux juridictions administratives. L'administration partie au contrat avec une personne du droit privé a la possibilité de mettre en œuvre des clauses exorbitantes du droit commun, c'est à dire des clauses qui traduisent la prééminence de l'administration par rapport au particulier, contrairement aux contrats de droit privé d'où les clauses sont la conséquence principale de la négociation et du consentement des deux parties (voir tableau ci-dessous).

Tableau n° 9: Spécificités du régime des contrats administratifs par rapport au contrat de droit privé.

243 Le droit français des contrats présente cette particularité de suivre la division désormais plus que centenaire, mais finalement assez isolée et discutée, entre droit public et droit privé. Un droit public des contrats côtoie donc un droit privé des contrats, et l'habitude est prise de parler des contrats publics d'une part, des contrats privés d'autres part. cette division n'est pas irréductible, ou, plus exactement, elle n'est pas faite de frontière étanches, : le socle commun des contrats publics et privé demeure forgé par les règles du Code civil, bien des contrats conclus par les personnes publiques sont des contrats de droit privé et bien des contrats publics sont soumis à des règles ressortissant plutôt au droit privé, droit de la concurrence depuis déjà quelques temps, droit de la consommation depuis peu. Il reste que cette division ne peut manquer d'emporter un certain nombre de conséquences. Daniel Mainguy, "La circulation des contrats d'affaires", Mélanges en l'honneur du Professeur Michel GUIBAL, volume 1, Université Montpellier, 2006 p.289

CONTRAT DE DROIT PRIVE	CONTRAT DE DROIT PUBLIC
Soumis aux règles du droit privé.	Soumis aux règles du droit public.
Libre choix du partenaire.	Obligation de mise en concurrence.
Égalité des intérêts des deux parties	Inégalité des intérêts (déséquilibre formel)
Compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire	Compétence des tribunaux administratifs
Clause compromissoire (arbitrage)	Non compromission (Sauf dans le cadre du commerce international).

S'agissant de la fonction du contrat ce dernier est soumis classiquement à des conditions de forme et de fond. Les conditions de fond : consentement, capacité de conclure, objet et causes licites et les conditions de forme : l'exigence de l'écrit pour les actes authentiques et les actes sous seing privé, sont également usuels et communes du droit latin.

L'écrit constitue le moyen de preuve le plus incontestable, la loi 05-10 du 20 juin 2005 qui modifie le code civil prévoit que : « l'écrit sous forme électronique est admis en tant que preuve au même titre que l'écrit sur support papier, à la condition que puisse être dûment

identifiée la personne dont il émane et qu'il soit établi et conserve dans des conditions de nature et en garantir l'intégrité » article 323 du code civil.

B- Les effets du contrat

Aux termes de l'article 106 du code civil « le contrat fait la loi des parties », cette disposition constitue le fondement légal de l'obligation d'exécuter le contrat, en ce que les parties doivent remplir strictement leurs obligations en respectant le principe de bonne foi, le contractant est tenu par ce qui est exprimé dans le contrat, par la loi mais aussi « ce que l'usage et l'équité considèrent comme une suite nécessaire de ce contrat d'après la nature de l'obligation » article 107, alinéa 2 du code civil.

Le principe de l'autonomie du contrat accorde par ailleurs la possibilité de modifier le contenu du contrat, voire de le révoquer, à condition toutefois que la révocation ne soit pas unilatérale.

Quand à la révision du contrat, elle est admise à condition que se produise un événement qui vient bouleverser l'économie du contrat et infliger au débiteur de l'obligation une perte exorbitante » article 107, alinéa 3.

Le principe de l'adaptation du contrat est important en soi dans la pratique des affaires mais plus encore dans les relations commerciales internationales, d'autant que dans ce cas il s'agit de sauvegarder l'avenir des rapports contractuels, à cet égard, le juge peut réduire dans une mesure raisonnable et après avoir pris en compte l'intérêt de toutes les parties, l'obligation devenue excessivement onéreuse et rétablir ainsi les équilibres contractuels.

C- Les attendus du contrat: Exécution et formation des contrats apurés de l'administration fiscale

Les attendus d'un contrat international constituent souvent un aspect de première importance car ils peuvent souvent être assez détaillés, présenter et développer assez généralement pour chacune des parties concernées:

- leur carte d'identité²⁴⁴;

244 Pour la formation et l'exécution des contrats au niveau de la Direction des Grandes Entreprises
Il est exigé : une demande datée et signée ;
Formulaire d'identification, voir annexe ;
Déclaration d'existence, voir annexe ;
Statut de l'entreprise (copie légalisée par les services consulaires pour les entreprises étrangères)
Copie du registre de commerce légalisée par les services consulaires des entreprises étrangères);

- Les spécificités techniques de leur activité;
- Leurs motivations effectives.

S'agissant des contrats de coopération, les attendus vont généralement préciser les objectifs des parties à la nature du lien entre les parties, si elles vont œuvrer dans un cadre purement contractuel ou sociétaire pour tout ou partie de la réalisation du contrat.

Ce cas est amplement rependu dans notamment le cadre des contrats de groupements ou consortium de travaux d'entreprises ou de constructions d'ensembles industriels où la définition du rôle du mandataire "chef de file" du consortium (ou du groupement momentané d'entreprise) devra être nettement précisé en fonction de la nature et de l'étendue de ses attributions, soit entre les parties elles-mêmes, soit vis-à-vis des tiers (le preneur du contrat ou tout autre).

S'agissant des contrats de sous traitance, les attendus pourront notamment développer certaines spécificités de la sous-traitance considérée entre le titulaire du contrat et son sous-traitant.

Donc, l'administration fiscale prête une attention particulière à la rédaction des attendus du contrat pour vérifier si leur rédaction se trouve ou non corroborée par les conditions et modalités de réalisation du contrat au regard des modalités d'imposition.

D- La durée du contrat

La durée des contrats est fonction de leur objet et son trait dominant est d'être, pour nombre d'entre eux, généralement longue (plusieurs mois ou plusieurs années) et imprécise.

Les parties ont, en effet, difficilement la possibilité de prévoir le déroulement de leurs opérations.

Or, la durée de réalisation d'un contrat mérite attention parce qu'elle constitue, soit par application du droit interne, soit par l'effet des dispositions conventionnelles, l'un des critères retenus pour appréhender l'exercice d'une activité locale.

Contrat de location;

Copie des contrats avenants (datés et signés);

Numéro de compte bancaires: CEDAC et INR;

Ordre de service;

Désignation du représentant légal de l'entreprise (article 149 du CIDTA).

Spécimen de signature du représentant légal;

Traduction de tous les documents en langue française pour les entreprises étrangères;

Cette durée présente un caractère primordial pour la détermination de l'établissement stable. A l'inverse, lors de la constitution d'une filiale, cette durée perd de sa signification en raison de la personnalité fiscale dont dispose une telle entité qui se trouve imposable en son nom propre du fait même de son existence²⁴⁵.

E- Les parties au contrat

1-Le Contractant

C'est le maître de l'ouvrage qui est la personne morale pour le compte de laquelle les travaux sont exécutés et qui, en contrepartie est tenue de payer le prix à l'entrepreneur ou au fournisseur.

Le maître de l'ouvrage est défini par la Directive citée ci-dessus comme étant toute structure représentant le maître de l'ouvrage à qui est dévolue la responsabilité de l'exécution du projet et /ou l'acquisition de fournitures, de réalisation de travaux, de fournitures et montages d'installations et de services physiquement quantifiables, elle est donc le client ou l'acheteur.

2- Le Cocontractant

C'est la personne physique ou morale qui est chargée par le maître d'ouvrage d'assurer les missions de maîtrise et notamment la conception, la direction et le contrôle des prestations.

Il est défini par la **directive A408 (R15)** comme étant l'entrepreneur ou le fournisseur, qui peut être tout candidat ou soumissionnaire à un marché de fournitures, de réalisation de travaux, de fournitures et montage d'installations, de services qui leur sont liés et de tous services physiquement quantifiables.

Le maître d'œuvre doit réunir les conditions de qualifications professionnelles, les compétences techniques et les moyens nécessaires à la réalisation de ses missions.

245 Ducinni, (R.), « Approche fiscale des contrats internationaux », édition LITEC, novembre 1985, Paris, P.144

F- Les modes d'implantation : Les supports juridiques

Depuis l'abrogation de la loi 78-02 du 11 février 1978 sur le monopole de l'Etat sur le commerce extérieur et que ne permettait pas l'implantation locale, rien ne s'oppose à ce qu'une entreprise de droit étranger puisse s'implanter en Algérie en choisissant la forme juridique qui lui paraît la mieux adaptée à ses besoins.

La loi 90-10 du 14 avril 1990 relative à la monnaie et au crédit, consacre le principe de la liberté de l'investissement étranger et ouvre la voie à toutes formes de contributions de capital étranger. La loi prévoit la possibilité d'implantation des établissements financiers étrangers.

L'investisseur souhaitant investir en Algérie peut opter pour les trois formes suivantes:

1- L'absence d'implantation

Il est possible pour une entreprise étrangère d'exécuter un contrat conclu avec un partenaire algérien, sans formaliser sa présence par l'ouverture d'un bureau liaison ou la création d'une société commerciale. Cette relation contractuelle comporte pour le partenaire étranger l'obligation d'établir un contrat et d'être domicilié auprès d'une banque algérienne. Ce contrat doit aussi faire d'une déclaration au niveau de l'administration fiscale territorialement compétente.

2- L'implantation temporaire

Les personnes qui souhaitent s'implanter en Algérie de manière temporaire ou dans une première approche du marché peuvent y ouvrir un bureau de liaison. Le régime juridique et fiscal des bureaux de liaison est régi par l'instruction interministérielle du 30 juillet 1986.

Un bureau de liaison est une structure de droit algérien démunie de la personnalité morale et de patrimoine propre. Il dispose en revanche d'une personnalité fiscale et sociale, en ce sens qu'il est débiteur d'obligations fiscales s'il constitue un établissement stable ou effectue un cycle complet d'opérations commerciales, en ce sens qu'il peut employer du personnel.

Le bureau de liaison est agréé par la Direction de l'Organisation des Activités Commerciales au ministère du Commerce. L'agrément est délivré pour une période de deux années renouvelables. La délivrance de l'agrément est soumise à plusieurs conditions:

- la présentation au ministère de Commerce par le responsable du bureau de liaison d'un cautionnement de 20000 dollars USD. Cette somme doit être préalablement déposée dans une banque algérienne sur un compte bloqué durant toute la durée de vie de la validité de l'agrément. En outre, est –il noté la modification apportée par la Loi de finances complémentaire pour 2015 dans son article 25 , en introduisant un droit d'enregistrement pour l'ouverture d'un bureau de liaison non commerciale ou de son renouvellement, au paiement d'un droit pour la contre-valeur en devises convertible de un million cinq cent mille Dinars (1500.000 da)²⁴⁶.
- En cas de cessation de l'activité ou de retrait de l'agrément du bureau de liaison, la libération, et le cas échéant, le transfert du montant du cautionnement sont autorisés sur présentation du quitus délivré par le receveur des impôts compétent et de la main levée du cautionnement établie par le ministère de Commerce;
- Le versement d'un montant en devises correspondant au montant minimum aux frais de fonctionnement prévisionnel d'un trimestre.;

Ce bureau de liaison doit tenir une comptabilité conforme à la réglementation en vigueur. Les dépenses afférentes aux frais et charges du bureau de liaison dans le cadre de son activité en Algérie sont payables par chèque tirés sur le compte (CEDAC).

3- Les groupements

La réalisation d'un contrat international peut amener, en fonction de son objet, certains cocontractants à vouloir s'associer pour la réalisation d'une opération sans pour autant dévoiler leur association aux tiers ou constituer une société dotée d'une personnalité juridique propre²⁴⁷.

246 Journal officiel de la République Algérienne Démocratique et Populaire (JORADP) N°40 du 23 juillet 2015.

En d'autres termes les parties au contrat peuvent souhaiter comme au sein d'une société, se partager les profits d'une opération en acceptant, de la même façon, de contribuer aux pertes éventuelles qui pourraient en résulter, tout en pouvant continuer à bénéficier de la simplicité et de la souplesse de relations purement contractuelles.

Ce type de situation se rencontre, notamment:

- Dans le cadre de la fabrication de certains biens d'équipement ou de l'exécution de marchés de travaux d'entreprises pour lesquels les parties ont besoin d'unir leurs capacités de production;
- Pour la réalisation d'études ou d'opérations de recherche en commun, en raison des efforts financiers que ces opérations impliquent;
- pour l'organisation d'un pôle de distribution, en vue de permettre aux cocontractants de réduire leurs coûts correspondants²⁴⁸.
- Le code du commerce algérien dans son article 796 dispose que " Deux ou plusieurs personnes peuvent constituer entre elles par écrit , pour une durée déterminée , un groupement²⁴⁹ en vue de mettre en œuvre tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique de ses membres, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité"

En outre, aux termes des dispositions de l'article 797 du même code il est prévu que le contrat de groupement détermine l'organisation du groupement. Il est établi par écrit et publié selon les modalités fixées par voie réglementaires.

Il contient notamment les indications suivantes:

²⁴⁸ Roger DUCCINI, " Fiscalité des contrats internationaux", édition, Litec, 1991, p.244

²⁴⁹ En France, le Groupement d'intérêt économique a été créé par l'ordonnance N° 67-821 du 23 septembre 1967 (modifiée par la loi 89-377 du 13 juin 1989. L'article 1er de cette ordonnance en donne la définition suivante: " Deux ou plusieurs personnes physiques ou morales peuvent constituer entre elles un groupement d'intérêt économique pour une durée déterminée. Le but du groupement est de faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité ; il n'est pas de réaliser des bénéfices pour lui-même". Son activité doit se rattacher à l'activité économique de ses membres et ne peut avoir qu'un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci"

Il résulte clairement de cette définition que le G.I.E., dont l'activité économique peut être civile ou commerciale, n'est pas une forme de groupement utilisable pour créer une entreprise nouvelle et autonome puisqu'il ne peut être que le prolongement de l'activité économique de ses membres. Le terme « Groupement » est parfois utilisé pour décrire l'ensemble des Fournisseurs signataires d'un même contrat. Ce terme est à proscrire, car il introduit une confusion avec le groupement régi par le décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993, dont on rappelle qu'il constitue une personne morale.

Aussi, est-il préférable de dénommer « Consortium » l'ensemble des Fournisseurs signataires d'un même contrat. En règle générale, le contrat prévoit une facturation unique établie par le « Consortium ». Celui-ci constitue alors un contribuable distinct qui doit souscrire sa propre déclaration d'existence et ses propres déclarations fiscales mensuelles et annuelles.

- La dénomination du groupement;
- Les noms, raison sociale ou dénomination sociale, la forme juridique, adresse du domicile ou du siège et, s'il y a lieu, le numéro d'immatriculation au registre de commerce, de chacun des membres du groupement;
- La durée pour laquelle le groupement est constitué;
- L'objet du groupement;
- L'adresse du siège du groupement.
- Toutes les modifications du contrat sont établies et publiées dans les mêmes conditions que le contrat lui-même. Elles sont opposables aux tiers qu'à dater de cette publicité.
- Par ailleurs, au registre des conditions du fonctionnement du groupement l'article 798 prévoit que le contrat de groupement doit prévoir également :
 - Les conditions d'acceptation et de révocation de nouveaux membres;
 - Les attributions de l'assemblée des membres du groupement;
 - Les modalités de contrôle de la gestion;
 - Les modalités de dissolution.

La formation de groupement d'entreprises est prévue par le code des marchés publics²⁵⁰. En effet, les dispositions de l'article 16 (section 2 relative aux partenaires cocontractants) prévoient que le partenaire cocontractant peut être une personne (s) physique ou morale (s) s'engageant au titre du marché soit individuellement, soit conjointement ou solidairement. Les dispositions en question montrent à l'évidence une prise de conscience des pouvoirs publics algériens tendant à mettre à la disposition des Maîtres d'ouvrages de projets d'importance davantage de potentiels de moyens de réalisation en encourageant le partenariat entre entreprises algériennes et internationales sous forme de groupement d'entreprise.

250 Décret présidentiel N°13-03 du 13 janvier 2013 modifiant et complétant le Décret présidentiel N°10-236 du 07 octobre 2000 portant réglementation des marchés publics.

3-1 Les groupements: Entités non dotées de la personnalité morale

Conformément aux dispositions de l'article 799 du code de commerce le groupement ne donne pas lieu par lui-même à réalisation et partage de bénéfices et peut être constitué sans capital. Les droits de ses membres ne peuvent être représentés par des titres négociables²⁵¹.

On peut distinguer deux formes de groupement:

3-1-1 Le groupement momentané d'entreprises "GME"

Il ne doit sa raison d'être que par le "marché" conclut par les membres du groupement dont la solidarité, les engagements et obligations ainsi que les activités qu'elles auront à exercer à ce titre, ne joue qu'en faveur du maître de l'ouvrage.

Cette solidarité ne joue en aucun cas en faveur de ses membres, ni des tiers, ni des sous-traitants, ni des fournisseurs.

Le groupement est lié au maître de l'ouvrage par le "marché », tandis que les relations entre les membres du groupement reposent sur des clauses contractuelles conclues entre eux dans le cadre du respect de leur engagements et obligations contractuelles respectives et globales découlant du marché.

Le "GME" n'exerce aucune activité commerciale ni en faveur de ses membres, ni des tiers, ni des sous-traitants, ni des fournisseurs. L'activité commerciale étant dévolue et du ressort exclusif de chaque membre qui constitue le "GME" et ceci dans le cadre que lui confèrent:

- a) Son statut juridique propre (personne morale ou physique);
- b) Les obligations et responsabilités lui incombant du chef de sa part
(ou son lot) dans le marché;

²⁵¹ En France les groupements d'intérêt économique (GIE) et les groupements européens d'intérêts économiques (GEIE) regroupent généralement des entreprises pour gérer leur communauté d'intérêts dans une mission temporaire (un chantier par exemple). Cette structure, qui est dotée de la personnalité morale, est considérée comme fiscalement transparente. Si jamais elle réalise des bénéfices, ce qui n'est pas sa vocation, ce bénéfice sera imposé par chaque membre au prorata de ses droits dans le groupement, à l'instar de la situation des associés d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu. Le GEIE réunit des partenaires de différents Etats de l'Union, l'extranéité qui en résulte rendra évidemment plus complexe l'accomplissement de ses obligations fiscales et celles de ses membres. Grosclaude (J.), Marchessou, (P.), « Droit fiscal général », 11^{ème} édition, Paris : Dalloz, 2017, p 304

- c) Des clauses contractuelles conclues avec les autres membres dans la convention de "GME".

Cette situation de fait caractérise le "GME », de ne pas être considéré comme une entité commerciale ni à objet commercial. Il en découle que le "GME" n'a pas pour vocation d'être doté de personnalité morale, ni d'être immatriculable au registre de commerce ou des métiers.

3-1-2 Le groupement momentané d'entreprises solidaires:

Dans un GMES, chacun des membres est engagé vis à vis du maître de l'ouvrage pour la totalité du marché, et doit pallier une éventuelle défaillance de ses partenaires.

Les membres du groupement momentané solidaire n'ont pas pour autant l'intention de constituer une société, leur engagement solidaire n'a d'effet qu'au profit du maître de l'ouvrage. Le groupement dans ses deux formes ne doit sa raison d'être donc qu'au marché conclu entre le maître de l'ouvrage et les entreprises membres du groupe. En ce sens, le groupement momentané d'entreprise G.M.E est lié au maître de l'ouvrage par le marché, tandis que les relations entre les membres du groupement sont régies par les clauses contractuelles conclues entre eux dans le cadre du respect de leurs engagements respectifs et globaux découlant du marché.

Le groupement momentané d'entreprise de ce fait n'est pas une entité à formes commerciales, ni à objet commercial.

Il en découle que le G.M.E n'a pas de vocation à être doté de la personnalité morale, ni à être immatriculable au registre de commerce.

3-2 L'entité "chef de file" et le Groupe d'intérêt Commun (G.I.E)

L'ensemble des groupements constitués en Algérie sont dotés d'un " chef de file". Cette caractérisation répond à la vocation commerciale, que les entrepreneurs souhaitent pouvoir disposer d'un instrument de coopération interentreprises permanent et offrant aux clients (ou tiers) davantage de sécurité juridique. Ainsi l'article 799 bis 3 du même code prévoit que " Le groupement est administré par une ou plusieurs personnes.

Une personne morale peut être nommée administrateur du groupement sous réserve qu'elle désigne un représentant permanent qui encourt les mêmes responsabilités civiles et pénales que s'il était administrateur en son propre.

Dans les rapports avec les tiers, un administrateur engage le groupement par tout acte entrant dans l'objet de celui-ci. Toute limitation de pouvoirs est inopposable aux tiers.

Il apparaît clairement que les dispositions du code de commerce algérien de 1993 correspondent à la forme juridique et commerciale du groupement d'intérêt économique

Le terme chef de file revêt dans ce cas un rôle et des prérogatives très larges généralement réservés à un groupement complexe.

D'une façon générale, le terme "CHEF DE FILE" convient généralement mieux à une forme sociétaire plus adaptée aux projets ou chantiers de grands ampleur et de longue durée²⁵².

G- Les problèmes d'identification et qualifications: les problèmes tenant à la publication tardive des textes

C'est par le biais de la liberté de qualification des contrats qu'est posée la question de l'opposabilité à l'administration fiscale des contrats de droit privé.

Le réalisme traditionnel du droit fiscal le conduit à écarter parfois la qualification donnée par le droit privé ou par les parties au contrat pour lui appliquer une qualification différente.

Le droit fiscal manifeste de cette façon à la fois son réalisme²⁵³ et son autonomie.

252 Soit du secteur de l'industrie qui peut être un GI. E, un CONSORTIUM, ou JOINT-VENTURE: construction d'un ensemble industriel, d'une centrale nucléaire ou électrique, d'un site aéroportuaire.

Soit de travaux commun et répétitifs sur une longue durée ; construction de logements sociaux, travaux de maintenances et d'entretiens d'immeubles etc...

253 Cette manifestation du réalisme du droit fiscal à une source légale extrêmement claire dans l'article L.64 LPF.3"ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention...l'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse". Ce texte est d'autant plus important qu'il trouve application aussi bien en ce qui concerne les droits d'enregistrement que l'IR et l'IS ou la TVA. Aussi, la jurisprudence a élaboré avec la théorie de l'abus de droit un contrôle plus large. Est-il noté que la législation fiscale algérienne a introduit l'équivalent de la même mesure dans le code des procédures fiscales dans son article 197 bis, par la loi de finances de 2010.

Il manifeste son réalisme puisque le contrôle de la qualification repose sur une analyse de la réalité des faits par le juge fiscal²⁵⁴. mais il manifeste aussi son autonomie car il va avoir de la même situation une analyse tout à fait différente de celle du droit privé²⁵⁵

Par ailleurs, le développement des contrats publics, leurs développements en dehors des cadres habituels, posent tout d'abord à l'administration fiscale des problèmes d'ordres techniques à propos desquels on peut donner les sommaires indications suivantes et les problèmes juridiques particuliers que posent leur formation et leur exécution.

Le propre des activités de l'administration fiscale objet de gérer les contrats, c'est que leur accomplissement ne dépend plus seulement de l'administration elle-même: il dépend aussi de la célérité avec laquelle le législateur publie les textes réglementaires et décrets notamment les décrets exécutifs et arrêtés ministériels et interministériels pris en application pour certaines dispositions fiscales. La publication tardive des textes pose d'importants problèmes d'applicabilité.

En effet, on souligne les difficultés accrues lorsqu'une question fiscale posée qui renvoie à une référence notamment les textes réglementaires dont la publication n'a pas encore été faite, c'est carrément un labyrinthe législatif qui attend le contribuable pour pouvoir piloter son activité étant donné que cette question n'est plus maîtrisable par l'administration fiscale elle-même et échappe à la discipline juridique à laquelle l'administration est normalement soumise.

En effet, les nouvelles avancées du contrat sont susceptibles de produire ou produisent des perturbations dans la substance et l'ordonnancement des compétences du pouvoir législatif dans la publication des textes règlementaires²⁵⁶.

Ces problèmes peuvent être résumés autour de deux: ils se traduisent en effet par des difficultés et interrogations concernant soit l'aptitude à trancher des questions d'ordre fiscal notamment l'articulation du droit interne avec les conventions fiscales internationales.²⁵⁷

254 L'absence d'un juge fiscal en droit fiscal algérien caractérise une faiblesse manifeste de la jurisprudence en la matière ce qui entrave le développement du droit fiscal en général. L'administration fiscale joue un rôle unilatéral dans le traitement des questions de qualifications des contrats.

255 SERLOOTEN, (P.), La fiscalité des Contrats d'affaires, édition Economica, Paris, 1998, P.77

256 A titre illustratif la Loi de Finances Complémentaire pour 2009 avait prévu 46 textes réglementaires pour l'encadrement de l'investissement soit plus d'un tiers de la loi de finances sur ces textes un nombre important demeure sans publication.

257 A titre d'exemple, La loi de finances complémentaire dans son article 57 pour 2009 avait institué une obligation de réinvestissement des bénéfices dégagés, à ce jour les modalités de taxation des dividendes dégagés n'est pas tranché et leur transfert se trouvent bloqués au niveau de l'administration fiscale qui renvoie la question au Conseil National d'Investissement (CNI) pour définir la notion de "réinvestissement". En effet, le cumul des avantages fiscaux et sociaux accordés peut avoisiner le taux de 82.5% (2% de TAP, 17% de TVA, 19% d'IBS, 30%

Les délais sont trop importants pour que les entreprises étrangères puissent déployer leur stratégie de développement et conduire leur politique partenariale²⁵⁸.

L'expansion des contrats dans la sphère de l'administration fiscale notamment la DGE pose de façon aigüe la question de savoir jusqu'où l'administration centrale notamment les services de la législation fiscale et de la réglementation fiscale peut intervenir dans l'identification et la qualification des contrats. L'examen de la question des objets et contenus contractuels ayant un impact fiscal se rencontre souvent sous l'angle d'une autre interrogation, qui est celle de savoir si, dans un contexte donné, pour obtenir une qualification fiscale donnée, l'administration peut utiliser l'avis de l'administration centrale, au lieu de prendre une décision unilatérale.

La question constante et toujours très délicate, est celle de savoir dans quelle mesure l'administration centrale peut lier ces compétences dans le traitement des questions juridiques posées et engager à exercer son pouvoir de décision dans une direction donnée.

Cette question est par nature redoutable pour la raison évidente que toute question fiscale liée à l'identification ou la qualification d'une situation juridique repose sur des textes juridiques non encore publiés. Cet état de fait a par essence pour effet de limiter les pouvoirs de l'administration fiscale, puisqu'elle s'engage à ne pas faire quelque chose de ce fait des relations conflictuelles sont générées avec les contribuables.

de droits de douanes et 14.5 % de droits sociaux), en conséquence en l'absence d'un principe fiscal clair spécifique pour la solution des cas d'espèce, l'administration fiscale applique le principe de réponse qui consiste en attente de la publication des modalités d'application du texte relatif au réinvestissement. Cependant, les investisseurs étrangers se trouvent dans une situation de risque par rapport à leurs engagements financiers et ce blocage ne peut qu'être un facteur dissuasif pour les flux de capitaux vers l'Algérie.

258 A cette question précise le législateur inspiré du droit français, a adopté par la loi de finances pour 2012 dans son article 47 la procédure du rescrit fiscal dans le cadre de l'amélioration des relations entre l'administration fiscale et le contribuable. Antérieurement cette pratique n'était cependant pas encadrée et aucune règle ne rendait juridiquement opposables les positions de l'administration fiscale entre les différents services.

Le législateur algérien n'a pas attendu longtemps pour publier le Décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal codifié au nouvel article 174 bis du code des procédures fiscales. Le contribuable peut solliciter une position de l'administration dans les conditions suivantes :

- La demande doit être écrite, précise et complète ;
- Le contribuable doit être de bonne foi et
- La prise de position ne concerne qu'une situation de fait au regard d'un texte fiscal.

L'administration doit se prononcer dans un délai de 4 mois. En l'absence de réponse, son silence vaut acceptation de la demande du contribuable. Cette disposition constitue à la fois une mesure de nature à réellement faciliter l'accès de chaque contribuable à une interprétation de la norme opposable et aussi une contrainte potentiellement majeure pour l'administration. Les entreprises étrangères ne peuvent que se réjouir de cette démarche tant attendu qui pourrait influencer le climat des affaires d'une manière positive.

On ne peut pas manquer de signaler, pour terminer sur ce point qui appellerait des analyses bien plus approfondies, que la question de savoir dans quelle mesure les autorités administratives peuvent lier leurs compétences pour une meilleure gouvernance fiscale des relations verticales et horizontales de l'administration fiscale avec les contribuables.

Dans le champ d'externalisation des contrats de la population fiscale ne relevant pas de la DGE le même problème est posé. Dans certaines hypothèses, c'est l'identification en tant que contrat qui est tout simplement en cause. Les pratiques d'identification par l'administration fiscale se développent souvent dans une zone marginale où les pratiques de bonne gouvernance ne sont pas élargies.

Paragraphe 2 : Les clauses financières des contrats

L'exercice d'une activité territoriale par une société étrangère permet d'élaborer des relations financières maison-mère/filiale ou maison -mère/établissement, ou absence d'établissement, sur la base de rapports juridiques reconnus sur le plan international. Les flux financiers qui se dégagent servant de rémunération des activités déployées sont établis dans un cadre juridique bancaire définissant les mouvements des flux opérés sur le territoire et transférés vers l'étranger.

A- Les aspects bancaires des contrats internationaux

L'orientation de la politique d'investissement et des changes d'un pays dépend de sa situation économique et financière à l'égard des autres pays et influence directement la réalisation d'un contrat international.

En effet, l'Algérie par une réglementation de la Banque Centrale définit les conditions et les modalités selon lesquelles des résidents peuvent réaliser des investissements à l'étranger et des non-résidents des investissements sur le territoire algérien et la réglementation des changes, contrôle des transferts de fonds entre l'Algérie et l'étranger.

En Algérie, malgré la proclamation par le législateur de la liberté du marché pour encourager des relations financières avec l'étranger, la Banque Centrale contrôle d'une manière rigoureuse et sévère les mouvements de capitaux.

C'est ainsi qu'il est nécessaire d'obtenir des dérogations de la Banque Centrale lors des transferts de fonds vers l'étranger portant sur un contrat international et compte tenu des interférences des services de bases de l'administration fiscale notamment la Direction des Grandes Entreprises pour le transfert des fonds.

B -Les clauses financières: les aspects bancaires du contrat international

L'exercice d'une activité territoriale par une société étrangère permet d'élaborer des relations financières maison-mère/filiale ou maison -mère/établissement, ou absence d'établissement, sur la base de rapports juridiques reconnus sur le plan international.

Les flux financiers qui se dégagent servant de rémunération des activités déployées sont établies dans un cadre juridique bancaire et ce conformément aux règlements de la Banque d'Algérie définissant les mouvements des flux opérés sur le territoire et ce transférés vers l'étranger à travers les deux comptes Intérieur Non Résident (INR) et compte en dinar algérien convertible CEDAC.

1-Les comptes Intérieurs Non Résident (INR)

En application du règlement n° 95-07 du 23 décembre 1995 modifiant et remplaçant le règlement 92-04 du 22 mars 1992 relatif au contrôle des changes, les banques intermédiaires agréées, sont autorisées à ouvrir, sans autorisation préalable de la Banque d'Algérie, des comptes intérieurs non-résidents en dinars algériens.

A cet égard, les entreprises étrangères, établies à l'étranger, au titre des contrats conclus avec les entreprises de droit algérien sont autorisées à ouvrir un Compte Intérieur Non résident (INR). Ce compte est destiné à financer les dépenses d'exploitation.

Ainsi, ce compte INR prend en charge les contrats de sous traitance payables entièrement ou partiellement en dinars au profit d'entreprises étrangères non résidentes, le personnel et les prestations diverses réalisées en Algérie.

Le compte INR n'est ouvert qu'au titre de son objet, exclusivement pour chaque contrat conclu et ne peut servir comme moyen de paiement pour d'autres contrats conclus par la même entreprise²⁵⁹ et ne sera débité qu'aux fins de règlements en Algérie des dépenses issues de l'objet pour lequel il a été ouvert. En outre, les comptes intérieurs non-résidents ne portent pas d'intérêts et ne peuvent avoir des soldes débiteurs.

Par ailleurs, les sommes déposées dans un compte I.N.R. ainsi que le solde créditeur d'un compte intérieur non résident ne peuvent être virés au crédit d'un autre compte INR, ni faire l'objet d'un transfert à l'étranger.

Enfin, la validité de fonctionnement du compte INR expire six mois après la validité des clauses de paiements de la convention pour laquelle il a été ouvert. La validité du compte peut en cas de nécessité absolue, dûment justifiée, faire l'objet d'une prorogation par la banque qui a ouvert le compte.

2-les comptes en dinar algérien convertible CEDAC

Ils sont destinés pour les mouvements de fond en devises, de et vers l'étranger. Les comptes CEDAC ²⁶⁰ augmentent par la réception des fonds du siège et diminuent par le transfert des fonds vers le siège (note de la Banque d'Algérie n° 78-90 du 08 Octobre 1990).

C- Le taux de change dans les contrats internationaux:

La variation du taux de change présente un aspect particulier dans les contrats internationaux.

Les incidences de cette variation affectent directement la formation du résultat des entreprises. A cet égard, la détermination du taux constitue une variable importante compte tenu de ses répercussions sur l'assiette de l'impôt.

259 Il augmente par l'encaissement des facturations et diminue par le paiement des fournisseurs voir note en e de la Banque d'Algérie n° 17-2001 du 05 Août 2001.

260 Il y a lieu de préciser que la création du compte CEDAC n'est pas systématique, ça dépendra des dispositions contractuelles dans la négociation, car les entrepreneurs préfèrent être payés à travers leur compte devises à l'étranger pour ne pas subir des pertes de changes.

Son impact diffère selon qu'il s'agit de contrats soumis à la retenue à la source ou des contrats de travaux:

Antérieurement à la loi finances pour 2010 les contrats de travaux et les contrats de services étaient soumis à une retenue à la source.

En effet, les dispositions de l'article 15-paragraphe 4-alinéa 1 et 2 du CTCA ont été abrogées par l'article de la LFC 2010, du fait qu'à partir de la LF 1999 la retenue à la source qui s'appliquait sur les contrats de travaux conclus avec les entreprises étrangères est supprimée ; ces mêmes sociétés relèvent désormais du régime de droit commun tant au plan fiscal que comptable et ce, au même titre que les sociétés de droit algérien.

Pour la simplification et la stabilité de l'assiette imposable, les services fiscaux ont continué à appliquer la règle du taux de change historique du contrat pour les contrats de travaux nonobstant leur soumission au régime général.

En effet, pour les contrats de prestation de services, l'application de l'article 156-2 du CID: pour le calcul de la retenue de 24%, les sommes versées en monnaie étrangère sont converties en dinars au cours de change en vigueur à la date de signature du contrat ou de l'avenant au titre duquel sont dues lesdites sommes. Le cours à retenir est celui de la vente de la monnaie considérée.

Aussi, l'article 15-paragraphe 4-alinéa 2 du CTCA prévoit que pour les marchés de travaux conclus avec les sociétés étrangères ; les sommes versées en devises sont reconverties en DA au cours de change en vigueur à la date de signature du contrat ou de l'avenant.

De ce qui précède, il résulte que le taux de change historique de signature du contrat s'applique aux marchés de prestation de services et aux contrats de travaux mais uniquement pour l'assiette de TVA ; le taux de conversion des sommes encaissées en devise pour le paiement de la TAP (2 %) et de l'IBS (acompte provisionnel de : 0.5%) n'est pas précisé par voie légale.

Suivant la doctrine administrative, la règle du taux de change historique applicable à la prestation de services est étendue, en application de l'article 15 du CTCA, aux contrats de travaux immobiliers soumis au régime de droit commun ; même pour la détermination de la base imposable à la TAP et l'IBS.

Le taux de change historique de la signature du contrat est un référentiel fiscal qui sert seulement au calcul des impositions (0.5% IBS ,2% TAP et TVA ...), le fait générateur étant l'encaissement²⁶¹.

D- La réglementation de change : les transferts des bénéficiaires

Les transferts, à quelque titre que ce soit, de fonds au profit de personnes physiques ou morales non résidentes en Algérie doivent être préalablement déclarés.

Le caractère transférable ou non des sommes en question relève de la compétence exclusive de la Banque d'Algérie et ne peut faire l'objet d'appréciation par les services fiscaux.

La nature de transfert peut porter sur le rapatriement de capitaux, remboursement, produits de cessions de désinvestissement ou de liquidation, intérêts, dividendes (revenus de capitaux).

La déclaration de transfert conformément aux dispositions de l'article 156 et suivant du CIDTA incombe aux maîtres d'ouvrages ou à la partie versante ou tout autre partie donnant ordre de virement ou de transfert des sommes en rémunération de contrats de travaux, ou de prestations déployés en Algérie ou de gains en capitaux.

Les attestations délivrées par les services fiscaux sont donc un élément constitutif du dossier et non un ordre de transfert.

1- les conditions de transfert.

Une nouvelle procédure²⁶² a été instituée en exigeant par les banques et les établissements financiers la production préalable d'une attestation de transfert délivrée par l'administration fiscale au titre des demandes de transfert de fonds à destination de l'étranger.

261 Pour la comptabilisation des produits (CA en devise) et des charges (achats en devise-importations), il convient d'appliquer la règle comptable d'engagement (date de facturation) ; d'où un décalage en matière d'IBS entre la base des acomptes (0.5% -encaissements) et l'assiette du solde de liquidation (résultat = produits – charges).

262 Note N° 16/MF/DGI/DLFR du 17 janvier 2009 portant sur la déclaration des transferts à l'étranger dans laquelle les services de la législation fiscale et la réglementation en commentant les dispositions des articles 10 et 11 de la loi de finances pour 2009.

Cette attestation de transfert concerne les entreprises étrangères intervenant en Algérie dans le cadre de marchés de travaux ou de prestations de services accompagnées ou non de fournitures d'équipements. Ladite attestation est aussi exigée au titre des dossiers de transfert des revenus des actions ou des parts sociales et des valeurs de cessions des actions ou parts sociales. L'attestation en cause est délivrée exclusivement par les services de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) pour les entreprises relevant de sa compétence et les directions de bases pour les entreprises ne relevant pas de la DGE.²⁶³

2- Le contrôle de l'administration fiscale: traitement des transferts par nature d'opération de transfert

Il demeure entendu, que les contrôles à opérer, varient en fonction de la destination des fonds, ainsi les obligations fiscales diffèrent selon qu'ils s'agissent de transfert sur marché de travaux, prestations, de revenus ou autre.

2-1 Le dossier de transfert

Il est formalisé auprès des services fiscaux chargés de la gestion des dossiers des contribuables. Ce dossier comprend les pièces suivantes ²⁶⁴:

- Formulaire de demande de transfert ;
- Procuration ou lettre de pouvoir des personnes désignées pour le dépôt et le retrait ;
- Copies des contrats et avenants ;
- Copie de factures domiciliées à la banque ou tout document en tenant lieu justifiant l'objet du transfert ;
- Copie de l'engagement de ne pas céder lorsque l'importation porte sur un achat d'équipement pour les propres besoins de l'entreprise ;
- Copie de l'ordre de transfert du maître de l'ouvrage ;

- Justificatif de paiement des impôts et taxes, des contrats objet des demandes de transferts (copie des G50) au titre de laquelle les paiements ont été opérés lorsque

²⁶³ .au titre de la loi 16-09 du 20 août 016, relative à la promotion de l'investissement, les conditions de transfert sont liées aux : au coût total de l'investissement et non pas au montant de la participation étrangère au capital social à l'apport en fonds propres et non pas à l'emprunt, à des devises importées et non pas à des dinars levés en Algérie

²⁶⁴ Cette procédure est assez complexe du point de vue des rapports avec l'Administrions fiscale

les contrats sont passibles du régime du droit commun au titre des retenues opérées accompagnées d'un bordereau avis, extrait d'un carnet à souche IBS fourni par l'administration fiscale, daté et signé par la partie versante, lorsque les contrats sont passibles de la retenue à la source) ;

- Copie des bilans dûment certifiés par les services fiscaux gestionnaires, copie des PV de l'AG, statuts, copie du registre de commerce, rapport du commissaire aux comptes justifiant les distributions des dividendes ;
- Extrait de rôle activité et au titre de la TAP des entreprises relevant du régime du droit commun ;
- Certificats de mise à jour C20 (ex 930) délivré par l'inspection de rattachement faisant ressortir la moralité fiscale et l'observation des obligations fiscales (pour les dossiers relevant des DIW hors DGE) ;
- Copie de la carte NIF ou NIS selon le cas (pour les dossiers relevant des DIW hors DGE).

2-2 Au titre des contrats de prestations de services : contrôle des retenues à la source.

L'administration exerce un double regard sur les contrats de prestations de services: prévus par les dispositions des articles 33 et 156 et suivants du CIDTA. L'administration fiscale doit s'assurer du paiement de la retenue à la source, au cours de change en vigueur à la date de signature du contrat ou de l'avenant en vigueur et ce conformément aux dispositions de l'article 156 -2 du CIDTA.

Sont aussi, examinées les obligations conventionnelles découlant de l'application des contrats et du principe de territorialité de TVA notamment l'article 7 du CTCA, pour les affaires réputées faites en Algérie.

A cet égard, les services fiscaux procèdent au contrôle des justificatifs de paiements des retenues à la source²⁶⁵.

2-3 Au titre des contrats de travaux.

Les services fiscaux s'assurent de l'acquittement de tous les impôts et taxes, préalablement à toute demande de transfert.

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 148 du CID Les personnes morales énoncées par l'article 136 sont obligatoirement soumises au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel, quel que soit le montant du chiffre d'affaires réalisé.

A cet égard, l'article 149 du CIDTA, fait obligation à toute personne morale n'ayant pas d'établissement en Algérie et y réalisant des revenus dans les conditions de l'article 137 de faire accréditer auprès de l'administration fiscale, un représentant domicilié en Algérie et dûment qualifié pour s'engager à remplir les formalités auxquelles sont soumises les personnes morales passibles de l'impôt sur les bénéfices des sociétés et pour payer cet impôt aux lieu et place du ladite personne morale.

2-4. Au titre des dividendes, gains en capital ou autres revenus : Contrôle de la Banque Centrale: Balance en devise excédentaire au profit de l'Algérie:

Parmi les mesures prises par le législateur algérien pour durcir les conditions de transfert de devises vers l'étranger dans le cadre des projets de partenariat avec les étrangers ou les

265 Les entreprises qui opèrent des retenues à la source sont tenues de joindre un état détaillé des retenues opérées par voie de déclaration spéciale G50.

investissements directs étrangers²⁶⁶, la présentation d'une balance en devise excédentaire au profit de l'Algérie²⁶⁷, pendant toute la durée de vie du projet.

La Banque Centrale a défini la balance en devises, pour chaque projet:

Les éléments à prendre en compte sont les suivants :

Au crédit : les rapatriements en devises provenant

- De tout apport au titre des investissements y compris le capital social ;
- Des produits des exportations de biens et de services,
- De la part de la production vendue sur le marché national en substitution aux importations ;
- Des emprunts extérieurs exceptionnellement mobilisés.
- A ces éléments au crédit, s'ajoute la valeur de tout apport en nature importé.
- Au débit : les transferts vers l'extérieur au titre : des importations de biens et de services ;
- Des bénéfices, dividendes, tantièmes, jetons de présence, salaires et primes du personnel expatrié ;
- Des cessions partielles des investissements ;
- Du service de la dette extérieure exceptionnelle;
- De tout autre paiement extérieur.

266 A notre sens il s'agit d'un agrément qui ne dit pas son nom, cette procédure nouvelle, qui peut être assez lourde en termes de gestion pour les entreprises étrangères. Il y a lieu de retenir aussi, les concepts d'Investissement direct étranger, part de marché national en substitution aux importations et projet de partenariat n'ont fait l'objet d'aucunes interprétation par la Banque Centrale. En effet en absence d'une vision claire par l'administration fiscale pour contrer les choix fiscaux inacceptables des individus et des groupes l'Etat dans la lutte contre les montages abusifs, c'est la Banque Centrale qui se garde le droit de faire un procès anti-entreprise visant à réprimer les avantages internationaux abusifs. Cette dualité de traitement va à l'encontre des pratiques conventionnelles, dans la mesure, ou le commentaire de la convention modèle OCDE considère que les avantages conventionnels doivent être accordés tant qu'il n'y pas de démonstration claire des usages incorrect des conventions. Il présume qu'également qu'il n'y pas d'abus lorsqu'une activité industrielle et commerciale est exercée. Ce flou dans le traitement des dossiers de transfert de devise ne peut que freiner les flux des IDE et des contrats de partenariats vers l'Algérie, dans la mesure que les conditions de dégager une balance excédentaire durant toute la durée du projet relève de l'utopie. En effet, dans ce contexte l'analyse des opérations débitrices et créditrices de la balance fait ressortir que les phases d'investissements ne sont pas prises en considération étant que l'Algérie est plus demanderesse en matière de produits semi manufacturiers et de services de l'étranger en outre, les aspects liés à l'exportation et l'écoulements des produits issus du partenariat relèvent plus des conditions de marché local peuvent être inopportunes pour la décision de réinvestissement.

267Publié par le règlement n°09-06 du 26 octobre 2009, portant Balance en devise relative aux investissements étrangers directs ou en partenariat

- Le solde de la balance en devises est la différence entre la somme des éléments de crédit et la somme des éléments de débit.
- La balance en devises est présentée en équivalent dinars.

Section 2: Typologie des contrats et formes contractuelles

La section traite de l'exécution des opérations contenues dans un contrat international selon la typologie des contrats.

Les marchés publics portent sur une ou plusieurs opérations suivantes²⁶⁸:

- L'acquisition de fournitures;
- La réalisation de travaux;
- La prestation de services
- La réalisation d'études

A ce titre, les opérations citées ci-dessus peuvent être exécutées sous des formes différentes. Les typologies que nous allons décrire constituent les différentes formes de contrat internationaux objet de notre étude.

Nous avons adopté une segmentation fiscale pour présenter les contrats de travaux au niveau du paragraphe 1 et les contrats de services au niveau paragraphe 2.

Paragraphe 1 : Les contrats de travaux

En effet, Les contrats de travaux sont qualifiés sur la base du critère fiscal.

Leur qualification tient compte d'une part, de la partie travaux qui constitue une part déterminante et d'autre part, de leur nature financière et technique pour couvrir des projets d'investissement dans des secteurs divers en Algérie, les contrats ci-dessous sont considérés comme des contrats de travaux.

Les contrats ayant pour objet la réalisation de travaux immobiliers, se caractérisent en général par les aspects suivants:

²⁶⁸ Article 11 du code des marchés publics algérien

- Travaux de construction d'immeubles (travaux de terrassement, de fondation, travaux de constructions proprement dits, maçonnerie, béton armé, charpente, couverture, menuiserie, serrurerie, carrelage, dallage...);
- Travaux d'équipement des immeubles ayant pour effet d'incorporer à titre définitif des équipements aux constructions (installations électriques et sanitaires, installations de chauffage et de conditionnement d'air, installations téléphoniques...);
- Travaux de génie-civil et d'ouvrages d'art (notamment, construction de routes, de pistes, travaux de canalisation, de terrassement...);
- Travaux de montage d'ensembles industriels;
- Travaux de forage d'exploitation.

A- Contrat d'associé ou la société Project (Project finance) - caractéristiques et typologies des contrats de travaux

Le *Project Finance* a fait son apparition en Algérie depuis quelques années à la faveur des programmes d'investissements dans les secteurs de l'eau et de l'énergie. C'est un type de financement qui assure le remboursement du prêt contracté et des apports en capitaux uniquement sur la base des futurs cash-flow que générera le projet une fois réalisé et mis en exploitation. C'est précisément cet aspect qui le distingue des financements bancaires classiques. Lorsqu'on opte pour la technique de *Project Finance*, les procédures de montage classiques cèdent le pas à une ingénierie combinant les aspects technico-économiques, une contractualisation juridique et fiscale spécifique et un financement sur mesure organisé autour d'un groupe de sponsors et d'un pool bancaire prêteur. Le *Project Finance* permet la réalisation en Algérie de projets d'une grande importance économique et d'utilité publique très coûteux comme les stations de dessalement d'eau de mer²⁶⁹ et les centrales électriques,

²⁶⁹Revue "Jeune Afrique "du 23/06/2008" Le contrat de l'usine de dessalement d'eau de mer de Tipaza, à l'ouest d'Alger, a été remporté par un consortium composé du groupe canadien SNC Lavalin et de l'espagnol Acciona Agua. D'un montant de 150 millions de dollars, il concerne la construction d'un équipement d'une capacité de production de 120 000 m³ par jour, devant être opérationnel dans 24 mois. Les sociétés publiques Algérienne des eaux et Sonatrach achèteront la totalité de la production dans le cadre d'un contrat de type Take or Pay (à paiement garanti, que l'eau soit utilisée ou pas), qui les engage pour vingt-cinq ans. Le consortium ibéro-canadien a également signé pour l'exploitation et la maintenance de l'usine pour la même durée.

en faisant intervenir différents participants locaux et étrangers, publics et privés, qui se partagent les risques du projet et apportent les meilleures technologies et compétences. Il est caractérisé par sa grande capacité à drainer des capitaux très importants à travers l'union et la participation d'un grand nombre d'investisseurs qui sont attirés par les différents avantages que leur offre ce type de financement tel que la déconsolidation des participations de leurs propres bilans, le partage du risque ou encore

L'optimisation des apports de fonds maximisant la rentabilité des fonds propres tout en assurant le remboursement de la dette bancaire.

Le contrat projet ou contrat d'associé repose sur la solidité de l'accord conclu entre les associés et constitue un facteur-clé de succès du montage juridique du projet. Cette convention peut revêtir plusieurs formes et appellations : contrat d'associés (*partnership agreement*), accord de coopération générale, de groupement ou d'association, contrat de consortium ou de *trust*, constitution de filiale commune, pacte d'actionnaire (*stockholders agreement*)... Il constitue l'acte fondateur du projet et permet de définir les principes et les règles applicables à la constitution et au fonctionnement de la société de projet²⁷⁰ (statuts de la société projet) dont l'objet est de réaliser, d'installer et d'exploiter le projet.

1-1 Les principales clauses de ce contrat

1. Objet et qualification du contrat,
2. Identité des parties signataires,
3. Durée de validité ; clauses compromissaires et résolutoires, engagements et obligations respectifs des cocontractants,
4. Natures et montants des apports en fonds propres et en quasi-fonds propres,
5. Règles d'attribution des droits de vote, de répartition des résultats, des avoirs ou reports fiscaux...
6. Conditions d'entrée, de sortie et de substitution d'associés...

270 "Dans certain jargon juridique on retrouve la notion du contrat BOT: un sigle anglais qui signifie Build, Operate, Transfer (construire, exploiter et transférer). Il comporte trois phases: la première phase est la construction, le maître de l'ouvrage dans les projets BOT est la société de projet qui sera presque toujours une société ad hoc dont la forme juridique est régie par la loi du pays d'accueil conformément aux spécifications techniques et aux critères de performance convenu avec l'Etat d'accueil. La seconde phase est l'exploitation, elle est d'une durée généralement longue pour générer les recettes nécessaires aux remboursements des prêteurs et à la rémunération des promoteurs des projets. A la fin de la durée du contrat BOT , la propriété de l'ouvrage se transfère de plein droit de la société de projet à l'Etat d'accueil". L'application du contrat BOT au Liban, «Other game, same game" Wissam Al Hajjar, Contrat Publics, Mélanges en l'honneur du Professeur Michel GUIBAL, volume 1, Université Montpellier, 2006, p. 623

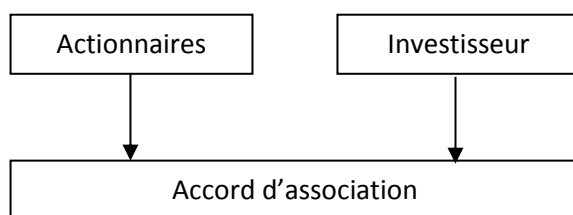


Schéma n° 10: Représentation des parties de l'accord d'association

La spécificité des projets financés par la technique de *Project Finance* se caractérise par le nombre important d'intervenants dans ce type de financement ce qui amène les parties à produire des contrats adaptés à chaque projet et tentant de prévoir tous les événements possibles (retards, changement de participant, surcoûts, cas de force majeure, etc.)

Cette documentation spécifique au *Project Finance* est généralement répartie en trois grandes catégories qui sont les documents de projet, les documents de sûretés et les documents de financement.

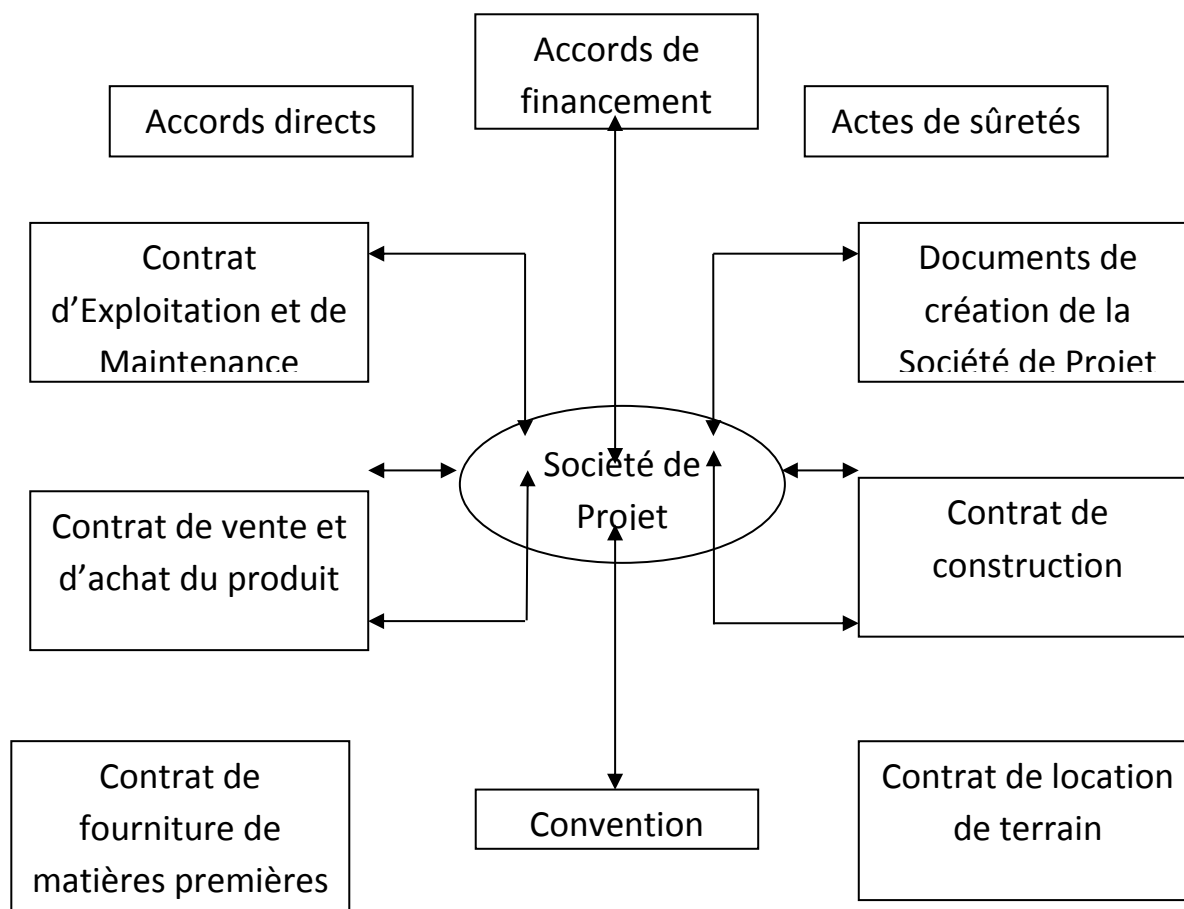


Schéma n°11 : Représentation de la structure contractuelle en *Project Finance*²⁷¹

1- 2. Le contrat de fourniture de matières premières

Ce contrat établit les termes et conditions suivant lesquels le fournisseur s'engage à fournir toute matière première, à la société de projet, nécessaire à la réalisation et l'exploitation du projet.

Au titre de la Convention .AN.D.I, elle sera traitée d'une manière détaillée dans la deuxième partie.

271 Sonalgaz. Document interne. Les principes de montage d'un financement en « Project finance ». Alger. 2007.

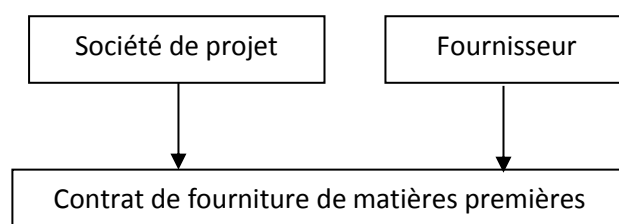


Schéma n° 12: Représentation des parties du contrat de fourniture de matières premières

1-3 Le contrat d'achat et de vente de produit

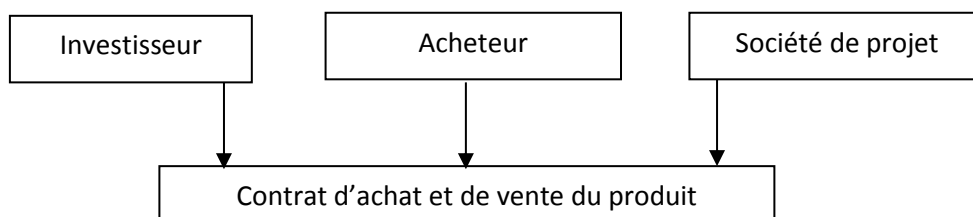
La société de projet et l'investisseur fournissent exclusivement à l'acheteur la totalité de la production réalisée en contrepartie d'une rémunération.

L'acheteur se doit de fournir des garanties de paiement de la production.

La société de projet et l'investisseur fournissent à l'acheteur une garantie de bonne fin au titre de leurs obligations de paiement en cas d'abandon du projet, pénalités, etc.

Il existe deux types de contrats d'achat :

- *Take or pay*²⁷² : « c'est un contrat qui garantit la mise à disposition d'un produit auprès d'un opérateur, et où cet opérateur garantit le paiement qu'il prenne livraison ou non du produit en question »²⁷³.
- *Pass throw* : « Les charges sont calculées sur la base des coûts encourus par la société de projet, et sont passées à l'acheteur. Cette structure est commune dans les projets d'énergie »²⁷⁴



272 Le contrat de l'usine de dessalement d'eau de mer de Tipaza, à l'ouest d'Alger cité ci-dessus

273 www.cre.fr/fr/layout/set/print/divers/glossaire/take_or_pay

274 N. Lebid, Project Finance : approche bancaire, finances économie, Ecole Supérieure de Banques, 2008, P.22.

Schéma n°13 : Représentation des parties du contrat d'achat et de vente du produit

1-4. Le contrat d'exploitation et de maintenance (O&M) :

Le maître de l'ouvrage confie à l'opérateur l'exploitation et la maintenance du projet pour toute la durée du contrat dans le respect des garanties des performances prévues.

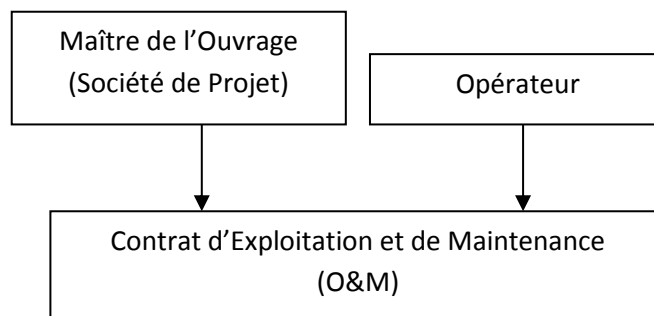


Schéma n°14: Représentation des parties du contrat O&M²⁷⁵.

1-5. Le contrat de location de terrain

Signé entre la société projet et des tiers. Il permet de définir les conditions et modalités de location, par une tierce personne à la société de projet, d'un terrain pour toute la durée du projet, destiné exclusivement à l'implantation de ce dernier et son exploitation.

275 Operating and Maintain : exploitation et maintenance.

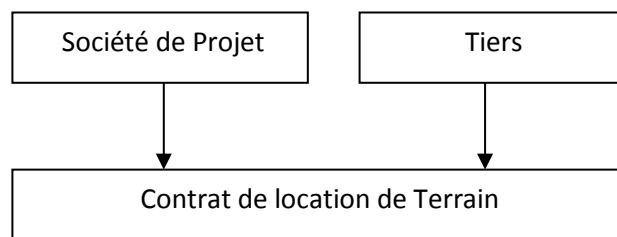


Schéma n°15: Représentation des parties du contrat de location de terrain

2- Le contrat clé en main

Le modèle de contrat clé en main pour grand projet trouve bien son développement dans le marché algérien, répondant à une réalité économique que connaît en l'état actuel l'Algérie notamment avec les grands projets d'infrastructures qui portent essentiellement sur le développement du secteur de l'énergie. C'est précisément pour répondre à ce courant qu'il a été enregistré ces dernières années des modèles de contrat clé en main²⁷⁶.

Bien que le concept de "clé en main » ne soit pas légalement défini, au sens où il est communément employé pour ce type de contrat, il ne sous-entend pas simplement que le fournisseur doit livrer un kit complet avec la méthode de montage, et éventuellement une supervision de celui-ci. Bien au contraire, le concept clé en main suppose que le fournisseur livre un projet entièrement fin prêt à être utilisé dès la remise des clés, ce qui n'est pas absolument pas le cas en l'occurrence, ou du moins tel que l'usage de ce modèle de contrat nous est proposé.

276 De cazalet, (B.), « Les modèles de contrat clé en main de la chambre de commerce internationale et leur positionnement par rapport aux contrats FIDIC: contrat de fourniture clé en main d'unité industrielle (2003) et contrat clé en main pour grand projet (2008) ». Le modèle de contrat de "fourniture clé en main d'une unité industrielle "tel que défini par la Chambre du Commerce Internationale est présenté comme ayant deux caractéristiques:

- L'obligation essentielle du fournisseur porte sur la livraison de l'équipement avec une assistance pour l'acheteur en phase de montage et de mise en service
- Le fournisseur réalise ses obligations dans des unités qui sont sous contrôle de l'acheteur., Revue du Droit des Affaires Internationales (RDA), /IBLJ, N°1,2011, p. 8

Ce type de contrat, au titre duquel la responsabilité du fournisseur est limitée à sa propre fourniture, la supervision de son installation et sa mise en route par le client, répond en pratique à plusieurs situations particulières.

Une autre particularité de ce modèle de contrat « hybride », qui en plus des stipulations relatives à la vente des équipements, inclut certaines prestations afférentes aux contrats traditionnels de construction et de louages d'ouvrages: prestations d'ingénierie et de conception à l'origine, d'assistance au montage et la mise en service, de formation de personnel, etc.

L'adoption de ce modèle de contrat est élaborée selon une structure contractuelle beaucoup plus structurée qu'une simple vente classique par échange de conditions de vente et d'achat.

3-Le contrat de construction (Engineering Procurement Construction) EPC :

Le maître de l'ouvrage (confie au constructeur la conception, l'ingénierie, l'acquisition des équipements et matériaux ainsi que la construction, l'installation, les essais, la mise en service, la formation et le démarrage du projet.

Le constructeur se doit d'offrir des garanties de bonne fin des programmes et des limites de construction

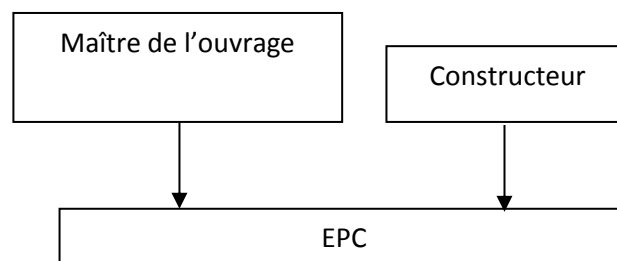


Schéma n° 16: Représentation des parties du contrat EPC

Les contrats EPC (Engineering, Procurement and Construction) sont une forme commune de contrat utilisé pour entreprendre des travaux de construction par le secteur privé à grande échelle et des projets pétroliers et gaziers²⁷⁷ complexes en particulier.

En vertu d'un contrat EPC un entrepreneur est tenu de livrer une installation complète à un promoteur qui a seulement besoin de « tourner la clé » pour lancer l'exploitation, d'où le fait que les contrats EPC sont parfois appelés contrats de construction « clé en main ». En plus de livrer une installation complète, l'entrepreneur doit livrer cette installation pour un prix totalement ou partiellement forfaitaire et à une date prévue dans le contrat. En d'autres termes le Contrat clé en main est ; « un contrat par lequel un ensemble s'engage à livrer un ouvrage complet en état de marche, depuis la conception jusqu'à la mise en service »²⁷⁸.

Les contrats de type EPC visent non seulement la fourniture d'ensembles industriels destinés à fabriquer des produits déterminés mais aussi la conception et la construction d'ouvrages d'art (tels qu'aérodromes, autoroutes, ponts ...) ou certains complexes industriels (Usines, installations industrielles ...).

Ces contrats peuvent inclure la conception, l'ingénierie (substitut du terme anglo-saxon engineering), la réalisation du génie civil, la livraison des équipements et de leur montage, la mise en service, la fourniture de licences et de savoir-faire (know-how). De plus, ils peuvent comprendre des obligations annexes telles que garanties techniques (consommation, rendement, performance) ou commerciales (assurance d'un quota de vente minimal), la formation du personnel, l'assistance technique.

De ces différentes situations sont nées les expressions aujourd'hui usuelles - mais parfois confusément employées - de vente d'usine « clé en main », « produit en main » ou encore « marché en main ».

La vente d'usine « clés en main » couvre la capacité de fonctionnement de l'usine à l'issue des essais de réception (test-run) qui sont d'une durée limitée et sont effectués atelier par atelier avec la main d'œuvre du vendeur. Ce type de contrat ne suppose, de la part du fournisseur, aucune responsabilité de formation du personnel ou de gestion de l'usine²⁷⁹.

277 Ce type de contrat est utilisé essentiellement dans l'aval pétrolier pour la construction d'installations complexes, exemple (Raffinerie, stations de traitement etc...), l'Amont pétrolier est régie par d'autres types de contrats relevant exclusivement de l'économie pétrolière, exemple (contrat de partage de production, contrat de concession etc...)

278 Définition donné par l'encyclopédie pratique des droits et des contrats :(www.lawperationnal.com).

279 Ducinni, (R.), « Fiscalité des contrats internationaux », page373.

La vente d'usine « produit en main » diffère de celle « clé en main » en ce sens que la réception de l'usine est non seulement technique (capacité de fonctionnement) mais aussi économique (niveau de productivité), ce qui implique la livraison de cette dernière en état de fonctionnement avec un personnel formé et productif.

Vu que l'objectif final d'un contrat EPC est celui de construire un ouvrage prêt à fonctionner, ce type de contrat est souvent assimilé à un contrat de travaux de construction.

En règle générale, les clauses principales dans un contrat de construction sont ceux dont l'impact influe sur:

- Le temps;
- Les coûts,
- Et la qualité.

B- les contrats de ventes

Les contrats ayant exclusivement pour objet la vente par un Fournisseur de biens meubles corporels. Le contrat de vente est une convention par laquelle l'un s'oblige à livrer une chose, et l'autre à la payer. Elle peut être faite par acte authentique ou sous seing privé.

Il a pour éléments caractéristiques :

- Le prix
- La chose (bien ou service)
- Le transfert de propriété

La vente est un contrat portant sur une chose, elle en organise le transfert de propriété (différent d'une simple organisation de l'utilisation) : la chose sort du patrimoine de quelqu'un pour entrer dans celui d'un autre.

1. Contrats de vente avec livraison hors d'Algérie

Les contrats de vente avec livraison hors d'Algérie Contrats de vente conclus avec des fournisseurs étrangers aux conditions de livraison avant franchissement du cordon douanier algérien (conditions EXW, FCA, FAS, FOB, CFR, CIF, selon Incoterms²⁸⁰ 2000). Le

²⁸⁰ Littéralement le terme **incoterms** signifie en anglais, international *commercial terms*, ils ont pour objet :

- D'établir une série de règles internationales, de caractères facultatifs, précisant l'interprétation des principaux termes utilisés dans les contrats de vente avec l'étranger ;
- D'éviter les malentendus dus aux diversités d'interprétation des usages commerciaux pouvant différer d'un pays à l'autre ;

dédouanement en Algérie des biens importés est alors effectué au nom des sociétés ou groupements ayant fait commande.

C- les contrats de service

Tous les contrats de prestations de services²⁸¹ autres que les Contrats de Travaux sont des Contrats de Services ; il s'agit par exemple de contrats pour l'entretien ou la réparation d'équipements, pour des études techniques et économiques, pour des prestations d'assistance technique, pour des services de consultants, pour le montage d'équipements qui ne sont pas incorporés à titre définitif à un immeuble.

1-Les contrats mixtes

Il s'agit de Contrats comprenant à la fois la réalisation de services et la vente de biens meubles corporels et relevant, pour partie, de la catégorie des Contrats de Services et, pour partie, de la catégorie des Contrats de Vente.

Les Contrats EPS sont des Contrats Mixtes : les parts Engineering et Supervision relèvent des Contrats de Services et la part Procurement, des Contrats de Vente.

Les contrats comprenant des travaux rentrent, en principe, dans la catégorie des Contrats de Travaux et non dans celle des Contrats Mixtes, même s'il est prévu également la réalisation de services ou la fourniture de biens. Ainsi, les Contrats EPC relèvent toujours de la catégorie des Contrats de Travaux.

-
- D'éclairer les exportations sur la loi nationale applicable au contrat, de lui donner suffisamment de renseignements et l'aider dans l'interprétation de ces derniers ;
 - De servir de base au contrat, tout en prévoyant certaines modifications ou additions dans la mesure où les circonstances ou leur commodité l'exigerait ;
 - De préciser de façon explicite les obligations et les frais que chaque partie se propose d'assurer.
- EXW (Ex work depart usine), FCA (free carrier-Franco transport), FAS (free alongside ship-Franco le long du navire), FOB (free on board-Franco à bord), CFR (Cost and freight-coût et fret), CIF (cost insurance freight-Coût assurance fret), **Graumann-Yettou (S.)**, « Commerce international Guide pratique », Paris, Litec, 6ème édition, 2005, p 98-99.

281 Les contrats EPS ou EPCM rentrent dans la catégorie des Contrats Mixtes

2-les Contrats *Engineering, Procurement and construction Management* (EPCM) ou *Engineering, Construction Supervision* (E.P.S)

En général le maître d'ouvrage passe directement des contrats avec chacun des concepteurs et entrepreneurs spécialisés. Il est son propre gérant (ou gestionnaire) de projet, ou bien il engage un gérant pour l'assister, le conseiller et le représenter (cas des contrats EPCM).

Les tâches du gérant peuvent être plus ou moins importantes. Si ce partenaire assiste le donneur d'ouvrage dans l'ensemble du projet (conception et construction), il s'agit d'un gérant de projet ; s'il ne l'assiste qu'à l'égard de la réalisation des travaux, il s'agit d'un (gérant de construction), dans ce type de contrat, la mission du titulaire est d'assurer exclusivement la supervision pour le maître de l'ouvrage.

En outre, le titulaire dans ce type de contrat n'a pas à la différence du titulaire d'un contrat EPC, la responsabilité de la construction, mais seulement celle de la supervision de la construction.

Paragraphe 2 : Le contrat de management: formes de transferts de technologie

Les transferts de technologie ont, au plan fiscal, des particularités intéressantes à la fois le donneur et le preneur de technologie. C'est pourquoi préalablement à toute discussion, il devra être procédé à une analyse scrupuleuse des lois locales afin de prévenir toute impasse dans la négociation

Le code des impôts direct dans ses articles 22 et 150 fait référence aux contrats de management : Il s'agit d'opérations de transfert de technologie qui recouvrent généralement quatre types de prestations: le transfert des brevets, la communication de know-how, la formation de personnels conjuguée fréquemment avec le support d'une assistance technique locale.

A- Le transfert de brevet:

Le brevet est un titre juridique qui confère à l'auteur d'une invention d'ordre industriel la propriété et l'exploitation exclusive de cette dernière pendant certain nombre d'années (vingt ans en France).

Il existe deux formes juridiques de transfert de brevets:

- La cession de brevet
- la concession de licence d'exploitation de brevet (à caractère exclusif ou non)²⁸².

Le contrat de cession de brevet est un contrat par lequel l'acquéreur est entièrement subrogé dans tous les droits et actions du cédant. Il a, en conséquence, le monopole d'exploitation, la possibilité de céder à son tour le brevet, de concéder des licences et de poursuivre les contrefacteurs.

B- Le contrat de concession de licence d'exploitation de brevet

C'est le contrat par lequel le titulaire d'un brevet concède, pour une période convenue, le droit d'exploiter son invention tout en conservant la propriété. A cet égard, il s'agira:

- D'une concession non exclusive, lorsque le titulaire du brevet se réservera le droit de concéder d'autres licences pour la même application et dans le même secteur;
- D'une concession exclusive si, en revanche, le titulaire du brevet s'interdit, au bénéfice du preneur, de consentir d'autres concessions portant indépendamment ou simultanément:
- Sur les mêmes droits (exclusivité d'application);
- Sur le même secteur géographique (exclusivité territoriale).

C-Les communication de savoir-faire (know-how)

Partie essentielle d'un contrat de transfert de technologie ou, au contraire partie accessoire d'un transfert de brevet duquel il ne saurait être dissocié, le savoir-faire (ou know-how) peut se définir comme:

"L'ensemble des connaissances technologiques particulières non brevetées que possède l'entreprise sur les produits qu'elle fabrique et sur les procédés qu'elle emploie".

Rentrent ainsi dans le savoir -faire non breveté:

- Des éléments technologiques bien formalisés, sous forme de dessins, notices de fabrication, instructions d'emploi, etc., tous documents en général à diffusion assez

²⁸²A titre d'exemple les contrats de partenariat avec Renault France en matière de production de voitures en Algérie. Depuis 2014, les concessionnaires automobiles présents en Algérie sont tenus à « installer une activité industrielle et/ou semi industrielle ou toute autre activité ayant un lien direct avec le secteur de l'industrie automobile, dans un délai maximum de trois ans », sous peine de retrait de l'agrément, Loi de finances 2014, JORADP, n°68, 31 décembre 2013.

large dans l'entreprise, mais qui n'ont à être communiqué aux tiers qu'avec discernement, pour éviter que les concurrents n'en tirent avantage indûment ou trop vite; ces documents ont un caractère, sinon secret, tout au moins discrets;

- Des connaissances également formalisées dans des documents écrits, mais à diffusion restreinte dans l'entreprise, tels que programmes d'avenir, résultats de recherches, expertises d'avaries, etc.; ces documents sont toujours classés vis-à-vis des tiers, clients ou concurrents;
- Des connaissances technologiques non formalisées qui, résultant de l'expérience acquise, existent dans la tête (ou sur le carnet de poche) de l'ingénieur, du technicien, du contremaître et même de l'ouvrier, ces connaissances technologiques sont aussi précieuses que les autres pour l'entreprise.
- On peut aussi distinguer le savoir-faire de conception, le savoir-faire de fabrication et le savoir-faire de commercialisation et d'utilisation. Dans un transfert, ces trois catégories peuvent ne pas être toutes concernées; par exemple, dans un transfert lié à un accord de sous-traitance, seul intervient le savoir-faire de fabrication. Ces trois catégories sont néanmoins toujours liées étroitement et difficiles à isoler: transférer l'une peut conduire à transférer involontairement les autres.

1-La formation de personnels:

Les considérations qui précèdent font ressortir le besoin en fonction de personnels du preneur de technologie afin d'être à même d'exploiter la technologie reçue. C'est pourquoi les opérations de transfert de technologie seront généralement assorties d'une formation de personnels du preneur par le donneur de la technologie.²⁸³

2-La fourniture d'assistance technique

L'assistance technique peut recouvrir notamment deux types de prestations :

²⁸³ Il est souvent question du régime fiscal applicable aux experts séjournant en Algérie lors de la mise en œuvre des contrats de services

- L'assistance technique dans le choix et l'implantation des matériels, le cas échéant suivi, pendant un temps déterminé, d'un contrôle technique des fabrications et des opérations de maintenance (réparation, entretien.)
- L'assistance technique du personnel dans la phase d'exécution du contrat.
- S'agissant de l'assistance technique assurée auprès du personnel elle peut être à l'origine de problèmes délicats dès lors qu'il s'agira de distinguer entre la formation nécessaire à l'exploitation de la technologie transmise (transfert de savoir-faire) et l'assistance technique proprement dite tout aussi nécessaire pendant la période de mise en exploitation, période qui pourra être plus ou moins longue selon le niveau de la formation et selon la complexité de la technologie transférée.
- En effet, la première prestation (transfert de savoir-faire) relève en droit conventionnel, de la catégorie des redevances, alors que la seconde assistance (assistance technique) pourra, le cas échéant, relever de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou d'autres dispositions spécifiques.

A ces deux types d'assistance technique peuvent s'en ajouter d'autres ayant trait aux fonctions essentielles de l'entreprise du preneur. Selon le cas, l'assistance technique pourra concerner des fonctions commerciales, techniques ou administratives de l'activité considérée.

D.- Contrat financier: le leasing (crédit-bail) international

1- Définition du leasing :

La définition du leasing est donnée par les dispositions de l'ordonnance n°96-09 du 10 janvier 1996 relative au crédit-bail qui dispose dans son article premier que «le crédit-bail ou leasing est une opération commerciale et financière, réalisée par les banques et établissements financiers, ou par une société de crédit-bail légalement habilitée et expressément agréée en cette qualité avec des opérateurs économiques nationaux ou étrangers, personnes physiques ou morales de droit public ou privé, ayant pour support un contrat de location pouvant comporter ou non une option d'achat ou profit du locataire, et portant exclusivement sur des biens meubles ou immeubles à usage professionnel ou sur fonds de commerce ou sur des établissements artisanaux ».

A partir de cette définition, il apparaît que le leasing est un contrat par lequel l'une des parties (le bailleur) s'engage à mettre le bien à la disposition du preneur en contrepartie, ce dernier

s'engage à lui verser périodiquement des loyers, et à la fin du contrat, le locataire, peut soit prolonger la location, soit restituer le matériel au bailleur, soit s'en porter acquéreur.

2- Typologie du leasing :

Le leasing est un mode de financement des investissements qui peut être classé en plusieurs types.

Du point de vue de la nature de l'acte on distingue entre le leasing financier et le leasing opérationnel²⁸⁴, du point de vue de l'objet de l'acte on distingue entre le leasing mobilier et le leasing immobilier²⁸⁵.

Par ailleurs, ce qui nous intéresse est la classification du contrat de crédit -bail du point de vue de la nationalité de l'acte, on distinguant entre le leasing national et le leasing international.

2-1 Le crédit-bail national :

Selon l'article 5 de ladite ordonnance, le crédit-bail se définit comme national lorsque l'opération met en présence une société de crédit-bail, une banque ou un établissement financier et un opérateur économique, tous deux résidents en Algérie.

A l'intérieur de ce cadre, on peut trouver toutes les formes de leasing que le professionnel peut imaginer et que le marché pourrait adapter et le législateur autorise à savoir la location de biens achetés à la demande du locataire :

- Biens mobiliers ;

284 Selon l'article 2 de l'ordonnance sus visée qui stipule que « les opérations de crédit-bail sont dites leasing financier si le contrat de crédit-bail prévoit le transfert au locataire de tous les droits, obligations, avantages, inconvénients et risques liés à la propriété du bien financé par le crédit-bail, si le contrat de crédit-bail ne peut être résilié et s'il garantit au bailleur le droit de recouvrer ses dépenses en capital et se faire rémunérer les capitaux investis ». En outre, aux termes des dispositions du même article « les opérations de crédit-bail sont dites leasing opérationnel si la totalité ou la quasi-totalité des droits, obligations, avantages, inconvénients et risques inhérents au droit de propriété du bien financé n'est pas transférée au locataire et reste au profit ou à la charge du bailleur »

285 L'article 3 ordonnance citée précédemment dispose que « le crédit-bail se définit comme étant mobilier s'il porte sur des biens meubles constitués par des équipements ou du matériel ou de l'outillage nécessaire à l'activité de l'opération économique ». Ensuite, Conformément aux dispositions de l'article 4 de ladite ordonnance « le crédit-bail se définit comme étant immobilier s'il porte sur des biens immeubles construits ou à construire pour les besoins professionnels de l'opération économique pour une durée assez longue généralement entre 15 et 20 ans.

- Biens immobiliers ;
- Fonds de commerce ;
- Etablissements artisanaux.

2-2Le crédit-bail international :

Selon l'article 5, de ladite ordonnance, le crédit-bail se définit « comme international lorsque le contrat lui servant de support est :

- Soit signé entre un opérateur économique ayant la qualité de résident en Algérie avec une société de crédit-bail, une banque ou un établissement financier ayant la qualité de non-résident.
- Soit signé entre un opérateur économique n'ayant pas la qualité de résidents en Algérie avec une société de crédit-bail, une banque ou un établissement financier résident en Algérie. »

Le leasing international peut être soit un leasing financier, soit un leasing opérationnel, son domaine de prédilection est l'investissement lourd tel que l'aéronautique, le maritime et le ferroviaire ...etc.

Conclusion du chapitre 1

Au cours ces dernières années, les contrats internationaux ont été un terrain de prédilection pour le droit fiscal en général et le droit fiscal international en particulier.

Le nombre des clauses fiscales contenues dans les contrats appelaient systématiquement le recours à l'administration fiscale au tant que structure chargée de gestion des dossiers fiscaux notamment à travers la Direction des Grandes Entreprises.

On note aussi, l'implication des dispositions conventionnelles de manière accrue dans le traitement des opérations des entreprises étrangères porteuses de projets d'investissements structurant au niveau de l'Agence Nationale pour le Développement de l'Investissement.

A cet effet, l'intervention du droit fiscal international a été soutenue d'une manière remarquable à travers les contrats internationaux. A cet égard, l'ensemble des principes régissant le droit d'imposition entre deux Etats ont fait l'objet de questions de la part des entrepreneurs étrangers intervenant dans des domaines variés de la vie économique.

Aussi, parmi les questions récurrentes posées par les entreprises étrangères plusieurs ont trait à la définition de la notion de l'établissement stable et les aspects liés aux prestations de services, les dividendes, les redevances et les protocoles contenus dans les Conventions fiscales internationales.

Le droit fiscal algérien s'est efforcé de répondre autant que faire se peut à l'ensemble de ces préoccupations d'ordre fiscal afin d'accompagner les entreprises étrangères dans leur investissement réalisé individuellement ou dans le cadre d'un partenariat avec des entités algériennes.

Ce nouvel environnement a donné une nouvelle posture à l'administration fiscale par rapport aux questions traitées en relations directes avec les entreprises étrangères.

L'administration fiscale s'est trouvée dans une posture unilatéraliste dans le traitement des requêtes des entreprises étrangères.

De cet état de fait, on ne peut manquer de souligner les incertitudes liées aux problématiques d'interprétation des questions fiscales internationales causant ainsi des retards dans la planification et l'avancement des projets initiés par les entrepreneurs étrangers.

On peut affirmer, le caractère parfois simpliste de certaines réponses laissant les entrepreneurs dans un flou par rapport à la loi fiscale.

CHAPITRE II: LE CONTRAT CLE EN MAIN A L'EPREUVE DU DROIT CONVENTIONNEL ETUDE COMPAREE EN DROIT FISCAL FRANCAIS ET ALGERIEN

Le principe recherché dans ce chapitre est consacré à l'examen des clauses fiscales contenues dans les contrats internationaux. En effet, les flux de plus en plus important des capitaux et la forte mobilité des personnes, des biens et des services entre les parties contractantes nationales et étrangères, font qu'il est souvent difficile de cerner la matière imposable d'un tel contrat ou l'articulation entre droit interne et droit conventionnel accentue cette difficulté.

Au niveau de la première section du chapitre il est traité de la pratique conventionnelle algérienne et des modalités d'imposition, la seconde section est réservée au mode de détermination des bénéficiaires avec la mise en évidence d'une étude comparative de la fiscalisation d'un contrat EPC.

À ce titre, afin de comprendre les implications fiscales d'ordre conventionnel ou non-conventionnel, nous dresserons un panorama fiscal auquel les entreprises étrangères sont exposées dans le contexte de la législation fiscale algérienne avec la mise en évidence d'un cas pratique.

Section 1 : La pratique conventionnelle algérienne et les modalités d'imposition

Il s'agit, dans la présente section, d'analyser la pratique conventionnelle en termes de modalité d'imposition. Cette section est scindée en deux paragraphes. La première traite des conditions d'impositions dans le cadre des conventions fiscales de non double impositions signées par l'Algérie, le deuxième a trait à la fiscalité des prestations de services

Paragraphe 1 : Les conditions d'imposition des dividendes, des intérêts, des redevances et des bénéfices dans le cadre des conventions de non double imposition conclues entre l'Algérie et d'autres pays.

Les conventions de non double imposition conclues par l'Algérie ont défini la notion d'établissement stable et ont établi certaines règles concernant le mode de détermination des bénéfices imposables. Dans ce paragraphe nous mettons en exergue l'établissement stable dans le cadre de conventions fiscales signées par l'Algérie.

Les conventions fiscales conclues par l'Algérie ne donnent que quelques précisions sur le mode de répartition des bénéfices imposables dans le cadre des contrats de vente d'usines clés en mains.

A- Le bénéfice des entreprises

Les bénéfices des entreprises d'un Etat, sont soumis, selon le cas, à l'impôt sur le revenu global ou à l'impôt sur le bénéfice des sociétés, dans l'Etat contractant où l'entreprise exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable.

1-Définition de la notion d'établissement stable

1-1Définition générale :

Le terme « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.

L'expression établissement stable comprend notamment :

- Un siège de direction,
- Une succursale,
- Un bureau,
- Une usine,
- Un atelier, une mine, un puit de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

2-Les cas particuliers

2-1 Chantiers de construction, opérations de montage et activités de surveillance s'y rattachant

Les chantiers de construction, les opérations de montage et les activités de surveillance s'y rattachant ne sont considérés comme des cas d'établissements stables dans un Etat et ne sont de ce fait imposables dans cet Etat contractant, que lorsque lesdits chantiers opérations ou activités durent pour une période qui excède celle fixée par la convention.

A ce niveau, comme illustré dans ce tableau ci-dessus, la majorité des conventions conclues par l'Algérie a fixé une période pour considérer un chantier de construction comme un cas d'établissements stable dans un Etat contractant, qui varie entre trois et douze mois. Le seul cas pour lequel aucune durée n'a été prévue est celui de la convention Algéro-Tunisienne. Mais cette convention est suspendue depuis 1994 date d'entrée en vigueur de la convention de l'UMA.

Tableau n° 17: Etablissement stable : différences sensibles des différentes conventions fiscales signées par l'Algérie

Pays	Succursale	Chantier de construction ou de montage	Contrat de surveillance de chantier de construction ou de montage	Contrat de fournitures de services
Afrique du Sud	Constitutif d'un ES	Constitutif d'un ES si durée > à 6 mois	Constitutif d'un ES si durée > à 6 mois	Constitutif d'un ES si activité exercée en Algérie pendant une ou des périodes totalisant plus

Belgique	idem	Constitutif d'un ES si durée > à 3 mois	Constitutif d'un ES si durée > à 3 mois	de 6 mois au cours d'une période quelconque de 12 mois <u>Activités non visées dans l'article relatif à l'ES</u>
Canada	idem	idem	idem	Constitutif d'un ES si activité exercée en Algérie pendant une ou des périodes totalisant plus de 3 mois au cours d'une période quelconque de 12 mois
France [1]	idem	idem	Activités non visées dans	Activités non visées dans

			l'article relatif à l'ES	l'article relatif à l'ES ¹¹
Italie	idem	idem	Constitutif d'un ES si durée > à 3 mois	Idem
Roumanie	idem	Constitutif d'un ES si durée > à 6 mois	Constitutif d'un ES si durée > à 6 mois	Constitutif d'un ES si activité exercée en Algérie pendant une ou des périodes totalisant plus de 6 mois au cours d'une période quelconque de 12 mois
Turquie	Constitutif d'un ES	Constitutif d'un ES si durée > à 6 mois	Constitutif d'un ES si durée > à 6 mois	Constitutif d'un ES si activité exercée en Algérie pendant une

				durée continue > à 6 mois
U.M.A.	idem	Constitutif d'un ES si durée > à 3 mois	Constitutif d'un ES si durée > à 3 mois	Constitutif d'un ES si activité exercée en Algérie

Tableau réalisé par l'auteur

Pour les opérations de montage, aucune convention fiscale ne prévoit le critère des frais de montage. Ou certain pays en voie de développement destinataire de projet d'infrastructure accompagné d'une vente d'équipement importante dont les frais de montage sont fixés par un seuil de pourcentage pour caractériser l'établissement stable²⁸⁶.

2-2 Entreprises exerçant leurs activités par l'intermédiaire d'un employé

Est considéré comme un établissement stable d'une entreprise d'un Etat contractant, toute personne agissant dans l'autre Etat pour le compte de ladite entreprise lorsque :

- Cette personne dispose dans cet Etat de pouvoirs généraux qu'elle y exerce habituellement lui permettant de négocier et de conclure des contrats pour l'entreprise ou pour le compte de l'entreprise ; où
- Elle prend habituellement des commandes dans cet Etat exclusivement ou presque exclusivement pour l'entreprise elle-même ou pour l'entreprise et d'autres entreprises contrôlés par elle ou qui ont une participation dominante dans cette entreprise ou qui sont placés sous un contrôle commun.

²⁸⁶ La convention Franco-Tunisienne prévoit l'imposition des opérations de montage lorsque leur durée dépasse 3 mois et que leur montant dépasse 10% du prix des équipements objet du montage. A mon sens le législateur algérien est généreux sur cette question. En effet, au moment où le législateur tunisien recherche à travers cette disposition de caractériser l'établissement stable afin de générer des recettes fiscales, le législateur algérien dans une disposition du code des impôts directs et taxes assimilées dans son article, nous amène à constater deux situation paradoxale : la première est liée à l'absence de seuil afin de caractériser l'établissement stable, le second est liée à l'avantage offert aux entreprises étrangères quand bien même elles disposent d'un établissement stable de la possibilité d'extraire de l'assiette imposable le montant des équipements liés à un contrat lorsque ses derniers sont facturés séparément.

2-3 La navigation maritime et aérienne

Par dérogation à la règle d'imposition des bénéfices d'une entreprise sur la base de l'existence d'un établissement stable, les conventions conclues avec l'Algérie ont prévu l'imposition exclusive des bénéfices provenant de l'exploitation en trafic aérien international de navires ou d'aéronefs dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

3-Le cas de certaines exploitations ne constituant pas un établissement stable

Ne constituant pas un cas d'établissement stable les cas suivants :

- Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandise appartenant à l'entreprise ;
- Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage ou d'exposition ;
- Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une entreprise ;
- Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ;
- Une installation fixe d'affaires est utilisée, par l'entreprise aux seules fins de publicité, de fournitures d'informations ou pour faire des recherches scientifiques ou des activités analogues qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.

B- Le mode de détermination du bénéfice imposable d'un établissement stable

Le bénéfice d'un établissement stable est déterminé dans les conditions du droit commun.

Par ailleurs, l'établissement stable peut déduire les dépenses réelles engagées par le siège, pour le compte de son établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration.

La déduction des charges est intégrale pour les frais et charges directs justifiés et engagés par le siège pour les besoins de l'établissement stable et dans des limites pour les charges communes. Ces limites sont déterminées sur la base de la for²⁸⁷.

C- Les dividendes

1- Le terme dividende désigne les revenus provenant d'actions ou de bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur, parts de fonds d'investissement ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales assimilées aux revenus d'actions par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident²⁸⁸.

2- Les règles d'impositions

Les dividendes sont soumis à l'impôt dans le pays de la résidence du bénéficiaire. Toutefois le pays de la source peut imposer ces dividendes au taux fixé par la convention ou celui du droit commun si la convention ne prévoit pas un taux spécifique.

Le processus veut que la somme d'argent transférée vers la société située à l'étranger subissent un prélèvement à la source avant d'effectuer le virement. La retenue à la source qui s'applique sur les produits des actions et parts sociales en partance pour l'étranger trouve sa base légale à l'article 46 du CIDTA. Le taux applicable pour cette retenue est quant à lui prévu à l'art 104 du CIDTA, il est de 20 %. Cela signifie que sur la totalité des dividendes distribués, 20 % subiront une imposition relative à l'IS avant de quitter le territoire français.

Il s'agit là du régime de droit commun mais lorsqu'il existe une convention internationale de non double imposition entre le pays émetteur et le pays récepteur qui prévoit un taux de prélèvement moindre ou nul, la société située dans l'un ou l'autre pays pourra demander à bénéficier de cette stipulation plus favorable en apportant la preuve de sa résidence dans l'un des États-parties à la convention.

²⁸⁷ En droit fiscal tunisien, la formule consacrée est égale aux frais généraux de siège multiplié par le chiffre d'affaires de l'établissement stable le tout sur le chiffre d'affaire mondial.

²⁸⁸ Les dividendes se définissent aussi comme les produits distribués par une société à ses associées en vertu d'une décision prise par l'assemblée générale des actionnaires. Les dividendes ne sont autre que tout ou partie des bénéfices de la société qu'elle réalise au cours d'une année et dont la répartition est décidée et fixée lors de la réunion de ladite assemblée générale.

Ce tableau ci-dessus illustre les différents taux applicables dans le cadre des conventions fiscales de non double imposition signées par l'Algérie²⁸⁹.

Tableau N° 18 : Taux conventionnels des dividendes, redevances et intérêts.

Pays	N° du JO	Observation	Taux conventionnels applicables		
			Dividendes (*)	Intérêts	Redevances
UMA	06 du 06/02/91	En vigueur	0%	0%	0%
Turquie	65 du 12/12/94	En vigueur	12%	10%	10%
Indonésie	61 du 14/09/97	En vigueur	15%	15%	15%
Syrie	19 du 01/04/01	Non en vigueur	15%	10%	18%
Jordanie	79 du 23/12/00	Non en vigueur	15%	15%	15%
Afrique du sud	26 du 07/05/00	En vigueur	*10% si le bénéficiaire détient au moins 25% du capital de la société qui paie les dividendes. *15% pour les autres cas	10%	10%

²⁸⁹ Il est à noter qu'en matière de distribution de dividendes, en l'état actuel, la législation fiscale algérienne ne comporte pas de mesures fiscales pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. En France, en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, l'art 187 al 2 CGI83 vient instaurer un taux de retenue à la source qui est passé de 50% en 2011, à 55% en 2012 pour arriver à 75 % depuis le 01/01/2013 lorsque le versement de dividendes s'effectue en direction d'un État ou territoire non coopératif au sens du nouvel article 238-0A al 1 CGI84 et quel que soit le domicile fiscal ou le siège social du bénéficiaire de ces revenus.

« Sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1er janvier 2010, les États et territoires non membres de la Communauté européenne dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développement économique et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze États ou territoires une telle convention. »

Sultanat d'Oman	10 du 16/02/03	Non en vigueur	*5% si le bénéficiaire détient au moins 15% du capital de la société qui paie les dividendes. *10% pour les autres cas	5%	10%
Bahrein	50 du 20/08/03	En vigueur le 24/09/03	0%	0%	0%
Egypte	23 du 02/04/03	En vigueur	10%	5%	10%
E.A.U	26 du 13/04/03	En vigueur le 25/06/2004	0%	0%	0%
Corée du sud	44 du 04/07/06	En vigueur en 2006	*5% si le bénéficiaire détient au moins 25% du capital de la société qui paie les dividendes. *15% pour les autres cas	10%	*2% pour l'utilisation ou le droit d'utilisation de tout équipement industriel, commercial ou scientifique. *10% pour les autres cas
Yémen	16 du 02/03/05	Non en vigueur	10%	10%	10%
Liban	35 du 28/05/06	En vigueur	15%	10%	10%

		le 19/07/06			
Koweït	66 du 26/11/08	en vigueur	0%	0%	15%
Chine	40 du 17/06/07	En vigueur le 27/07/07	*5% si le bénéficiaire détient au moins 25% du capital de la société qui paie les dividendes. *10% pour les autres cas	7%	10%
Qatar	70 du 21/11/10	En vigueur le 17/03/20 11	0%	0%	5%
Iran	32 du 27/05/09	En vigueur le 16/03/20 10	5%	5%	5%
Italie	35 du 24/07/91	En vigueur	15%	15%	*5% du montant des redevances se rapportant à des droits d'auteurs sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique à l'exclusion des films cinématograph iques et des

					enregistrement pour transmission radiophoniques et télévisées. *15% pour les autres cas.
Belgique	82 du 11/12/02	En vigueur	15%	15%	* 5% des sommes payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, à l'exclusion des films cinématographiques et des films ou bandes pour la radiodistribution ou la télévision. *15% pour les autres cas.
Roumanie	37 du 16/07/95	Non en vigueur	15%	15%	15%
Bulgarie	01 du 02/01/05	En vigueur	10%	10%	10%

		le 11/04/05			
Canada	68 du 19/11/00	En vigueur	15%	15%	15%
France	24 du 10/04/02	En vigueur	*5% si le bénéficiaire détient au moins 10% du capital de la société qui paie les dividendes. *15% pour les autres cas	12%	12%
Espagne	45 du 29/06/05	En vigueur	*5% si le bénéficiaire détient au moins 10% du capital de la société qui paie les dividendes. *15% pour les autres cas	5%	*14% pour l'utilisation de, ou le droit d'utiliser une copie littéraire, artistique ou scientifique y compris les films cinématograph ique ou films, bandes et tous autres moyens de reproduction d'image ou du son. *7% pour les autres cas.
Ukraine	27 du 28/04/04	Non en vigueur	*5% si le bénéficiaire détient au moins 25% du capital de la société qui paie les dividendes.	10%	10%

			*15% % pour les autres cas		
Autriche	38 du 01/06/05	En vigueur Le 01/12/06	*5% si le bénéficiaire détient au moins 10% du capital de la société qui paie les dividendes. *15% pour les autres cas	10%	10%
Portugal	24 du 03/04/05	En vigueur Le 01/05/06	*15% du montant brut des dividendes *10% si le bénéficiaire effectif est une société qui, pour une période consécutive de deux années, antérieure au paiement des dividendes détient directement vingt-cinq pour cent (25%) au moins du capital social de la société qui paie les dividendes.	15%	10%
Russie	21 du 05/04/06	Non en vigueur	*5% si le bénéficiaire détient au moins 25% du capital de la société qui paie les dividendes. *15% pour les autre cas	15%	15%
Suisse	04 du 18/12/09	En vigueur Le 06/02/09	*5% si le bénéficiaire détient au moins 20% du capital de la société qui paie les dividendes. *15% pour les autres cas	10%	10%
Bosnie	08 du 31/01/10	En vigueur	10%	10%	12%

		le 20/12/10			
--	--	----------------	--	--	--

(*)Remarque : les conventions fiscales liant l'Algérie à la Turquie et à l'Indonésie prévoient une imposition supplémentaire applicable aux bénéfices réalisés par les établissements stables. En effet, le bénéfice après prélèvement de l'impôt sur les bénéfices est considéré comme réputé distribué et subit, par voie de conséquence, une imposition de l'ordre de 12 % pour le cas des entreprises résidentes en Turquie disposant d'établissements stables en Algérie et une imposition de l'ordre de 10 % pour le cas des entreprises résidentes en Indonésie.

Tableau réalisé par l'auteur

D- Les intérêts

1- Le terme « intérêt » désigne les revenus des fonds publics, des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres, les créances de toute nature assorties ou non de garanties hypothécaires, ainsi que tous autres produits assimilés aux revenus de sommes prêtées par la législation fiscale de l'Etat d'où proviennent les intérêts.

2- Les règles d'imposition

Les conventions prévoient un partage d'imposition entre Etat de la résidence et celui de la source, l'impôt dans l'Etat de la source sera prélevé soit au taux fixé par les conventions soit dans les conditions du droit de l'Etat de la source. (Voir tableau ci-dessus).

3- Les modalités d'imposition dans le pays de la source

Le taux de la retenue à la source à opérer est :

Celui prévu par la convention de non double imposition. Il est noté que l'ensemble des conventions fiscales prévoient un taux fixé par la convention fiscale mais assortie de la condition du bénéficiaire effectif des intérêts.

Certaines conventions prévoient que les intérêts payés par un Etat contractant, en vertu d'un crédit accordé et garanti, directement ou indirectement, par l'autre Etat contractant, une

collectivité locale, un organisme public ou la Banque Centrale de cet autre Etat, ne sont pas soumis à l'impôt²⁹⁰.

E- Les redevances

Le terme « redevances » désigne généralement 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 ou de télévision ;
- 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 ;
- D'un équipement industriel, commercial ou scientifique.

Le terme « redevances » désigne également, les rémunérations payées pour :

- Des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ;
- Une assistance technique.

Etant précisé que toutes les conventions définissent de la même façon le terme « redevances ». C'est ainsi que l'ensemble des conventions n'incluent pas dans la définition du terme « redevances » l'assistance technique et études techniques. Est-il noté l'exception contenue dans la convention Algéro-Française, l'inclusion de la notion du « know-how »²⁹¹ dans la définition du terme « redevance ».

²⁹⁰A titre d'exemple la convention de non double imposition signée entre l'Algérie et l'Italie.

²⁹¹ Selon les commentaires de l'OCDE, dans les contrats de know-how, le cédant n'intervient pas dans l'application des formules concédées et n'en garantit pas les résultats, dans ce cas la communication d'informations doit effectivement être considérée comme étant rémunérée par des redevances au sens conventionnel. En ce sens que les prestations de services ne peuvent être assimilées à des prestations de services sauf il y a réellement transfert de know-how et donc il ne s'agit pas de la fourniture de simples services.

4- Les règles d'imposition

Les conventions prévoient le partage d'imposition entre le pays de la résidence et celui de la source. Cependant, il est souligné que la quasi-totalité des conventions conclues par l'Algérie attribuent le droit d'imposition des redevances exclusivement au pays de la résidence ou aux pays de la source²⁹².

Paragraphe 2 : la fiscalité des prestations de services

La fiscalité internationale des prestations de services pose des problèmes juridiques et pratiques assez délicats, les règles sont en général loin d'être claires. En outre, l'appréciation des situations de fait, indispensable pour la détermination correcte de l'établissement stable, est souvent rendue malaisée par la rédaction imprécise des contrats et les décalages existant entre ces contrats et la réalité. Enfin les différentes prestations de services ne sont pas traitées de la même manière au sein d'une même convention fiscale, et le traitement d'une prestation de services est lui-même extrêmement variable d'une convention à l'autre. L'assimilation des prestations de services dans le cadre des activités commerciales et industrielles se caractérise par une analyse technique de la nature de ses prestations qui diffère d'une convention à une autre.

A. La caractéristique des prestations de service par modèle de convention

Les conventions que reprennent le modèle onusien prévoient que l'expression établissement stable englobe également la fourniture de services pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six (06) mois dans une période quelconque de douze (12) mois. (Art 5 § 3 b du modèle ONU).

Il n'y a pas d'établissement stable si la fourniture de services n'est que temporaire, car l'installation n'aurait pas le degré de permanence suffisant pour être considérée comme fixe. Il n'en serait sans doute pas de même si elle se prolongeait sur une certaine durée (par exemple un an, ou, à plus forte raison, pour la durée de concession en cas de services liés à la concession d'un brevet ou autre.

292 Certaines conventions fiscales signées par la Tunisie, attribuent le droit d'imposition des redevances exclusivement au pays de résidence, à titre d'exemple les conventions respectives Tuniso-Canadienne et Tuniso-Sénégalaise.

Par ailleurs dans le modèle OCDE, dans le tableau n° 17 présentant les durées pour lesquelles les prestations de services sont susceptibles d'être qualifiées d'établissement stable en droit conventionnel algérien.

Toutefois, la qualification des prestations de services techniques dans le cadre des activités commerciales et industrielles peut être vue selon deux méthodes

1- Les prestations de services techniques :

Il s'agit le plus souvent d'activités de supervision ou de surveillance de chantiers, de réalisation d'études techniques, de fourniture d'une assistance technique (exemple : à la suite de vente de matériels), de travaux d'ingénierie ou de recherche géologique.

1-1 Première méthode :

- En excluant la notion de savoir-faire (know-how), les prestations de services techniques doivent normalement toujours être traitées comme des bénéficiaires d'entreprises et non comme des redevances²⁹³.
- Si une convention inclut dans la notion de redevance les informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique sans exclure expressément les prestations de services techniques. Dans cette situation il faut encore distinguer entre :
 - La communication d'informations confidentielles, ou « secrètes », assimilées à un transfert de savoir-faire générateur de redevances ;

293 L'administration fiscale a été saisie en date du 11/10/2011/DGI/DLFR/EF par une société émiratie portant sur le régime fiscal applicable concernant l'exécution de prestations de services portant sur un contrat de management d'un port commercial, dans laquelle la société émiratie réclame l'application du taux de 20% au titre de l'impôt sur le bénéfice des sociétés prévue par l'article 150 du code des impôts directs et taxes assimilées. En effet, l'administration fiscale a considéré que les rémunérations des prestations en cause, ne peuvent être qualifiées comme étant des redevances, et leurs impositions, ne peut être, dès lors concernée par les dispositions de l'article 12 de la convention, signée entre l'Algérie et l'Etat des Emirats Unis. En conséquence, l'intervention de ladite société pour l'exécution des prestations de services entrant dans le cadre du contrat de management est constitutive d'un établissement stable et ce en se référant aux dispositions des articles 5 et 7 de la convention fiscale précitée.

- La simple application par le prestataire des connaissances usuelles de sa profession ce qui ne constitue pas un transfert de savoir-faire et rend applicables les règles relatives aux bénéficiaires d'entreprises.

1-2 Deuxième méthode :

Si les prestations techniques ne sont fournies que pour permettre la mise en œuvre des droits de propriétés industrielles concédés, elles ne constituent qu'un accessoire de la concession proprement dite. Dans ce cas les rémunérations relatives à l'assistance technique devraient suivre le même régime fiscal que les sommes rétribuant l'opération de concession. Les rémunérations relatives à l'assistance technique devraient suivre le régime des BIC.

- L'interprétation distinguant l'assistance technique **active** ou **passive** :

- Assistance technique active, veut dire qu'elle se traduit par une activité immédiate du concédant pour transmettre la technologie (intervention locale de personnels). Sa rémunération s'analyserait comme des BIC.
- Si en revanche, l'assistance technique est seulement passive, c'est à dire si elle se limite à la transmission par le concédant de la simple communication d'informations ou de données sans intervention physique locale, sa rémunération s'analyserait comme des redevances.

2- Autres prestations effectuées dans le cadre d'activités industrielles et commerciales déployées par l'établissement stable en Algérie :

2-1 les prestations commerciales :

Il s'agit essentiellement de prestations commerciales ou administratives se rapportant à l'exécution de certains contrats et qui sont fiscalisés selon ou pas d'une présence d'une convention fiscale de double imposition. D'une manière générale, ces prestations doivent être traitées comme les prestations de services techniques. Elles présentent, cependant, quelques particularités qui empêchent que l'assimilation soit complète.

Cette différence de traitement au plan fiscal est illustrée par le tableau ci-dessous :

Pour les prestations de services imposées dans le pays de la résidence, néanmoins, celles-ci demeurent imposable en vertu du code des taxes sur le chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée fixé et ce en vertu du principe de territorialité fixé à l'article 7 du même code.

Tableau N°19 : Nature des prestations de services et leur imposition en présence de conventions fiscales signées par l'Algérie et en absence de Conventions fiscales

Ce tableau ci-dessous illustre le régime fiscal applicable dans le cadre de la présence d'une convention fiscale selon la nature des prestations de services fournies dans le cadre des contrats Signés avec l'Algérie.

Nature des prestations de services	Pays de résidence de la société étrangère	Textes applicables	Régime fiscal
<ul style="list-style-type: none"> Implémentation de logiciels à Dubaï et leur utilisation à partir de l'Algérie. 	Emirats Arabes	Convention fiscale Algéro-Emiratie	<p>Lorsque la société émiratie exerce son activité en Algérie par l'intermédiaire d'un établissement stable conformément aux dispositions de l'article 5 de la convention fiscale Algéro –Emiratie, celle-ci est imposable en Algérie selon les modalités prévues par les dispositions de l'article 7 de la même convention suivant le régime de droit commun à savoir, l'imposition à l'IBS, la TVA et la TAP.</p> <p>Dans le cas contraire, c'est-à-dire en l'absence d'établissement stable, et en application du principe de territorialité, les prestations en cause sont soumises à la TVA au taux de 17% et ce, sur le</p>

			<p>fondement des dispositions de l'article 7 du code des taxes sur le chiffre d'affaires. Le paiement de la TVA s'effectue conformément aux dispositions de l'article 83 du même code, selon le mode d'auto liquidation.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Formations du personnel en Algérie ; • Télémaintenance à distance de logiciels dont l'intervention se fait à partir de l'étranger ; • Licence d'utilisation pour un accès à un système ; • Détachement du personnel pour assistance technique en Algérie • Location d'outillages ; • Etude d'engineering (conception du plan d'équipement à 	France,	Convention Algéro Française	<p>lorsque la société française exerce son activité en Algérie par l'intermédiaire d'un établissement stable conformément aux dispositions de l'article 5 de la convention fiscale algéro-française, ou lorsque la période d'exécution des prestations de services en question excède 06 mois durant l'année considérée, celle-ci est imposable en Algérie selon les modalités prévues par les dispositions de l'article 7 de la même convention suivant le régime de droit commun à savoir, l'imposition à l'IBS, la TVA et la TAP.</p> <p>Dans le cas contraire, et en application du principe de territorialité, les prestations en cause sont soumises à la TVA suivant le mode de l'auto liquidation.</p>

partir de l'étranger ; <ul style="list-style-type: none"> • Abonnement à la documentation technique. 			
<ul style="list-style-type: none"> • Formations du personnel en Algérie ; • Détachement du personnel pour assistance technique en Algérie 	Belgique	Convention Algéro-Belge	lorsque la société belge exerce son activité en Algérie par l'intermédiaire d'un établissement stable conformément aux dispositions de l'article 5 de la convention fiscale algéro – belge, ou lorsque la période d'exécution des prestations de services en question excède 06 mois durant l'année considérée, celle- ci est imposable en Algérie selon les modalités prévues par les dispositions de l'article 7 de la même convention suivant le régime de droit commun à savoir, l'imposition à l'IBS, la TVA et la TAP. Dans le cas contraire, et en application du principe de territorialité, les prestations en cause sont soumises à la TVA suivant le mode de l'auto liquidation.
	USA	Droit interne	

<ul style="list-style-type: none"> • Formations du personnel en Algérie ; • Licence d'utilisation pour un accès à un système ; • Location d'outillages • Etude d'engineering (conception du plan d'équipement à partir de l'étranger 			<p>Compte tenu de l'absence d'installation professionnelle permanente en Algérie, les rémunérations ainsi versées aux sociétés américaines, donnent lieu, pour leur imposition, à l'application de la retenue à la source de l'IBS. Cette retenue est calculée au taux de 24% sur le montant des redevances.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Formations du personnel en Algérie 	Canada	Convention Algéro-Canadienne	<p>lorsque la société canadienne exerce son activité en Algérie par l'intermédiaire d'un établissement stable conformément aux dispositions de l'article 5 de la convention fiscale Algéro –Canadienne , ou lorsque la ou les périodes d'exécution cumulées des prestations de services en question représentent un total de plus trois (03) mois dans la limite d'une période quelconque de douze mois, celle- ci est imposable en Algérie selon les modalités prévues par les dispositions de l'article 7 de la même convention suivant le régime de droit commun à savoir, l'imposition à l'IBS, la TVA et la TAP.</p>

			Dans le cas contraire, et en application du principe de territorialité, les prestations en cause sont soumises à la TVA suivant le mode de l'auto liquidation
<ul style="list-style-type: none"> • Formations du personnel en Algérie ; • Abonnement à la documentation technique ; location d'outillages ; • Détachement du personnel pour assistance technique en Algérie 	Absence de convention fiscale signée avec l'Algérie	Droit interne	Compte tenu de l'absence d'installation professionnelle permanente en Algérie, les rémunérations ainsi versées aux sociétés anglaises, donnent lieu, pour leur imposition, à l'application de la retenue à la source de l'IBS. Cette retenue est calculée au taux de 24% sur le montant des redevances.
<ul style="list-style-type: none"> • Détachement du personnel pour assistance technique en Algérie 	Allemagne	Convention Algéro-Allemande	lorsque la société allemande exerce son activité en Algérie par l'intermédiaire d'un établissement stable conformément aux dispositions de l'article 5 de la convention fiscale Algéro –allemande, ou lorsque la période d'exécution des prestations de services en question excède 06 mois durant l'année considérée, celle-ci est imposable en Algérie selon les modalités prévues par les dispositions de l'article 7 de la même convention suivant le régime de droit commun à savoir, l'imposition à l'IBS, la TVA et la TAP.

			Dans le cas contraire, et en application du principe de territorialité, les prestations en cause sont soumises à la TVA suivant le mode de l'auto liquidation.
--	--	--	--

Tableau réalisé par l'auteur

2-2 Cas des locations : crédit-bail transfrontalier

Ces activités constituent normalement des prestations de services imposables comme des bénéfices d'entreprises, sauf lorsque la convention les soumet au régime des redevances. On remarque que dans la majorité des conventions signées par l'Algérie les locations sont repris dans la définition des redevances.

Au titre de la question du crédit-bail transfrontalier la question du titulaire du droit d'amortissement divise les Etats en deux catégories :

- Ceux qui ne reconnaissent que la **propriété juridique** ;
- Ceux qui au contraire, reconnaissent la notion de **propriété économique**.

Dans chaque cas, le droit d'amortir revient à chaque pays, selon que le pays consacre la propriété économique ou juridique.

3- Le cas des transferts de logiciel

S'agit-il de redevances ou de prestations de service ? S'il s'agit de redevances, doivent-elles être traitées comme des droits d'auteur, ce qui aboutit souvent à une exonération ?

La position du comité des affaires fiscales de l'OCDE en la matière est la suivante :

En cas de transfert partiel de droits, l'OCDE considère que la rémunération servie ne doit être traitée comme une redevance que très rarement. Il s'agit d'une redevance lorsque le transfert est effectué par l'auteur du logiciel ou bien par une personne qui a acquis de cet auteur les droits de distribution et de reproduction et qui cède une partie de ces droits à un tiers afin que celui-ci développe ou exploite, sous forme commerciale lui-même, notamment pour sa distribution ou pour son développement. Dans les autres cas, l'acquisition du logiciel répond en principe à un usage personnel ou commercial de l'acquéreur. C'est un revenu d'activité commerciale.

En cas d'aliénation de tous les droits portant sur le logiciel, lorsque le versement est la contrepartie de l'acquisition en pleine propriété du logiciel, l'OCDE estime que le versement n'est pas une redevance, mais constitue normalement un revenu d'activité commerciale, ou encore un gain en capital. Il ne peut s'agir d'une redevance puisque la contrepartie du versement ne consiste pas en l'utilisation des droits, ceux-ci ayant été totalement acquis.

En ce sens, l'administration fiscale algérienne a été saisie en date du 11/10/2011/DGI/DLFR/EF²⁹⁴ par une société émiratie portant sur le régime fiscal applicable concernant l'exécution de prestations de services portant sur un contrat de management d'un port commercial, dans laquelle la société émiratie réclame l'application du taux de 20% au titre de l'impôt sur le bénéfice des sociétés prévue par l'article 150 du code des impôts directs et taxes assimilées. En effet, l'administration fiscale a considéré que les rémunérations des prestations en cause, ne peuvent être qualifiées comme étant des redevances, et leurs impositions, ne peut être, dès lors concernée par les dispositions de l'article 12 de la convention, signée entre l'Algérie et l'Etat des Emirats Unis. En conséquence, l'intervention de ladite société pour l'exécution des prestations de services entrant dans le cadre du contrat de management est constitutive d'un établissement stable et ce en se référant aux dispositions des articles 5 et 7 de la convention fiscale précitée.

Section 2 : Les précisions apportées au mode de détermination des bénéfices : étude comparative

Cette section traite des clarifications conventionnelles en droit comparé au titre des modalités de détermination des bénéfices.

La section est divisée en deux paragraphes, le premier a trait aux clarifications en droit algérien et le droit comparé français, le second paragraphe traite un cas spécifique sur le mode de détermination des bénéfices en droit comparé.

294 Chrono de la Sous-Direction des Etudes Fiscale/Direction de la Législation Fiscale et de la Règulation, année 2011.

Paragraphe 1 : La détermination des bénéfices au regard des clarifications conventionnelles en droit algérien

Ce paragraphe traite le mode de répartition des bénéfices imposables à la lumière des clarifications conventionnelles en droit algérien et français.

A – Les clarifications conventionnelles en droit algérien et français

Les conventions fiscales conclues par l'Algérie ne donnent que quelques précisions sur le mode de répartition des bénéfices imposables dans le cadre des contrats de vente d'usines clés en mains.

Les précisions conventionnelles sont généralement prévues dans les protocoles d'accords annexés aux conventions²⁹⁵.

A cet égard, au titre des précisions portées sur quelques protocoles annexés aux conventions fiscales signées par l'Algérie, sur le mode de répartition des bénéfices imposables dans le cadre de contrats de vente clés se présentent au niveau des conventions fiscales respectives :

- La convention Algéro-Allemande dans l'article 7 b du protocole annexé à la convention ;
- La convention Algéro_Italienne dans l'article a ;
- La convention Algéro-Suisse dans son article 7 ;
- La convention Algéro-Espagnole dans son article 7, paragraphe 3

Ainsi, à titre d'exemple dans le protocole d'accord annexé à la convention liant l'Algérie à la France du 17 octobre 1999 prévoit que « s'agissant notamment de contrats d'étude, de fourniture, d'installation ou de construction d'équipements ou d'établissements industriels, commerciaux ou scientifiques, ou d'ouvrages publics, lorsque l'entreprise a un établissement

295 Les conventions contiennent souvent, après le texte même de l'accord un protocole annexé, qui fait partie intégrante de la convention et présente donc la même valeur juridique (comme c'est le cas de la convention Algéro-espagnole).

Ce protocole comporte, généralement, certaines dispositions de la convention et de dissiper les doutes auxquels la rédaction de certains articles pourrait donner lieu, il arrive également que les protocoles prévoient de véritables dispositions de portée normative, qui auraient aussi bien pu figurer dans le texte même de la convention. C'est assez dire qu'il convient toujours de lire avec une grande attention les protocoles annexés aux conventions.

stable, les bénéfices de cet établissement stable ne sont pas déterminés sur la base du montant total du contrat, mais seulement sur la base de la part du contrat qui est effectivement exécutée par cet établissement stable dans l'État contractant où il est situé. Les bénéfices afférents à la part du contrat qui est exécutée dans l'État contractant où est situé le siège de direction effective de l'entreprise ne sont imposables que dans cet État. »

Cette convention a été suivie d'un commentaire de la part de l'administration fiscale française qui dispose que, pour le cas particulier des contrats en cause, « ces marchés constituent des contrats pour lesquels le droit d'imposer doit être, s'il y a lieu, réparti entre les deux États :

- les résultats afférents aux opérations effectivement réalisées dans l'État du chantier où est situé l'établissement stable sont imposables dans cet État ;

- les résultats afférents aux opérations effectivement réalisées dans l'État de l'entreprise ne sont imposables que dans cet État. »

Il en résulte que le résultat global dégagé de tels marchés doit être réparti en fonction du lieu de réalisation effective des opérations entre l'État de résidence de l'entreprise et celui de situation de son établissement stable.

Aussi, au titre des autres protocoles cités ci-dessus, font référence aux mêmes stipulations conventionnelles au titre du partage de l'imposition des contrats entre l'Etat de résidence et l'Etat de la source.

La jurisprudence française, pour sa part, a tenté, dans plusieurs affaires, de donner des solutions pragmatiques à la question de la détermination des bénéfices réalisés dans le cadre des contrats clés en mains.

1- Les clarifications jurisprudentielles en droit algérien

1-1L'installation professionnelle permanente

L'établissement stable, comme nous l'avons vu, est le moyen, autorisé par les conventions fiscales, pour fonder un droit d'imposition en faveur du pays de sa situation.

La conclusion de contrats de vente d'usine clés en mains peut emmener l'entreprise réalisatrice de tels usines à créer un établissement stable dans l'État de livraison desdits usines. Ce qui soulève la question de qualification de l'établissement stable pour la répartition des bases taxables entre le pays de résidence de l'entreprise et celui de situation de son établissement stable.

Comme nous l'avons présenté dans le chapitre deux au titre du titre précédent, l'existence d'établissement stable à un effet attributif de revenus.

En effet, le pays de résidence de l'entreprise se voit limiter son pouvoir d'imposition à concurrence des bénéfices imputables à l'établissement stable situé dans le pays de source.

La détermination des règles communes applicables à l'établissement stable passent nécessairement par cerner les règles de qualification retenues en droit interne pour pouvoir en fixer des règles pour la détermination des bénéfices des dits établissements stables.

A cet égard, même si la notion d'établissement stable est propre au droit conventionnel, le législateur algérien ne donne pas une définition explicite des entreprises exploitées en Algérie²⁹⁶. Le législateur retient le critère de distinction entre les entreprises qui ont une installation professionnelle permanente en Algérie, et les entreprises qui ne l'ont pas.

Ce critère purement territorial consacré par l'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées contient des insuffisances dans la qualification de la notion d'installation professionnelle.

Toutefois, la doctrine fiscale ne s'éloigne pas des critères retenus par le Modèle OCDE définissant dans l'article 5 la notion d'établissement stable.

Le législateur fiscal algérien retient en général les caractéristiques suivantes pour la qualification de l'installation professionnelle :

- Il faut que l'activité soit exercée par une installation matérielle possédant une certaine permanence ;
- L'installation permanente doit être le support d'une activité génératrice de profit, et il suffit que l'installation contribue à la formation ou à l'accroissement de la valeur des biens ou des services dont l'entreprise entend tirer profit ;
- L'installation doit être dotée d'une autonomie de gestion, et traiter l'établissement possédé en Algérie comme s'il constituait une entreprise distincte du siège.

²⁹⁶ Circulaire N 01, MF/DGI/DLF/LF99, du 11/5/1999, p13.

Donc, il faut que cette autonomie soit suffisante pour que la réalisation de profits puisse être imputée à son activité propre.

En Algérie, en réalité, les contrats sont constitutifs d'un établissement stable lorsqu'ils sont exécutés, au moins pour partie, en Algérie et que leur exécution entraîne l'existence d'une installation fixe d'affaires du fournisseur en Algérie.

Cependant, le législateur algérien applique une dérogation au principe de la territorialité en matière d'impôt sur le bénéfice des sociétés, consacré par l'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées.

A ce titre, dans le cadre ou des entreprises établies en Algérie, qui réalisent des bénéfices sur des activités opérées sur le territoire et à l'étranger, le deuxième alinéa de l'article 137 du code des impôts et taxes assimilées pose le principe du calcul d'un prorata permettant de distinguer entre la partie des bénéfices provenant de l'activité à l'intérieur du territoire national et celle opérée à l'étranger.

Néanmoins, le législateur algérien n'a pas commenté les modalités de ventilation des résultats issus des deux activités²⁹⁷.

1-2 Le cycle complet d'opération

Le législateur algérien dans son article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées considère comme bénéfice réalisé en Algérie, les bénéfices d'entreprises qui, sans posséder en Algérie un établissement ou de représentants désignés, y pratiquent néanmoins, directement ou indirectement, une activité se traduisant par un cycle complet d'opérations commerciales.

Cette précision de taille en droit interne souffre d'une lisibilité dans la pratique. En effet, le législateur algérien a choisi le terme cycle complet d'opération pour désigner le critère de permanence pour entreprises étrangères qui interviennent en Algérie et qui réalisent un cycle commercial complet sans pour autant apporter des éclaircissements qui fondent ce principe.

2-Les clarifications jurisprudentielles en droit Français

Les nombreuses décisions du Conseil d'Etat, que nous reproduisons, appliquent d'une manière judicieuse les principes généraux de la dépense du point de vue fiscal, éliminant les sommes qui représentent sans relation avec les affaires réalisées à l'étranger. Elles admettent cependant à juste titre les dépenses résultant d'une ventilation normale d'affectation. Toutes ces solutions pourraient être admises en Algérie ou ailleurs, tant l'application des principes est rigoureuse dans le cadre des livraisons "d'usines clé en main",

A ce titre, le Conseil d'Etat, depuis un important arrêt de section (CE 23 juin 1978, Section, n°99444: RJJF9/778, n° 343), se n'intéresse non pas à la présence d'un cycle commercial complet et détachable, mais simplement au lieu de réalisation des différentes prestations.

Il a ainsi jugé que doit" être regardé comme constituant une activité exercée à l'étranger, l'ensemble des opérations effectivement réalisées dans le pays d'implantation de l'usine, telles que des travaux de construction de bâtiments et de montage des machines, ainsi, que la formation dans le pays étranger des personnels chargés du fonctionnement de l'usine". Les résultats de cette activité exercée à l'étranger échappent alors à l'impôt sur les sociétés (en l'espèce, le Conseil d'Etat a ordonné un supplément d'instruction, afin d'en déterminer le montant).

Si l'on prend cette décision a contrario, avec les précautions d'usage, on en déduit que des opérations comme les études préparatoires, la fabrication ou l'achat des matériels exportés et la constitution de la documentation technique, par exemple, doivent être considérées comme effectuées en France et, par suite, imposable en France.

Depuis lors, cette solution a été confirmée à deux reprises, avec des précisions supplémentaires, à l'occasion de décisions rendues par le Conseil d'Etat en 1989 et 1991.

En 1989, le Conseil d'Etat a rappelé, à titre de principe, qu'en absence de convention fiscale, doivent être soumis à l'impôt sur les sociétés les bénéfices provenant d'opérations qui sont réalisés en France, à l'exclusion de celles comportant l'exécution des prestations dans le pays étranger (CE 17mai 1989, n°34380,9 et 8° s -s., Procofrance:RJF7/89 n° 815, avec les conclusions de Mme Liebert- Champagne). En l'espèce, il a considéré comme constituant une activité à l'étranger (Thaïlande, avant l'entrée en vigueur de la convention fiscale) les opérations suivantes:

- Passation et suivi des contrats avec la filiale locale chargée de la direction du projet, et les autorités locales,
- Mise en place de l'infrastructure du chantier, études d'ingénierie complémentaire exigées sur le site par des modifications au contrat initial et ne s'intégrant pas aux études préliminaires de conception, modification des installations en résultant ou décidées à la suite des défaillances du matériel, opérations de mise en service, essais de performances, maintien sur place d'une équipe réduite pendant la période de garantie, étude et négociation du financement relatives à l'exportation des matières nécessaires.

Pour déterminer la part des bénéfices applicables à ces opérations, le Conseil d'Etat a admis une répartition des bénéfices totaux en proportion des coûts par nature de dépenses (en l'espèce, il a approuvé la répartition spontanément effectuée par l'entreprise sur la base de 65% en France et 35% localement)²⁹⁸.

298 J-F Court/G. ENTRAYGUES, " Gestion fiscale internationale des entreprises", 2^o édition, Montchrestien, 1992, p. 170.

Il s'agissait d'une société qui avait signé un contrat " clé en main" pour construire une raffinerie en Thaïlande. Toutes les activités de construction et de montage étaient en fait sous-traitées à une société de droit thaïlandais, créée pour la circonstance par le groupe auquel appartenait la société française. Celle-ci avait extourné de son résultat fiscal une fraction de 35% de son bénéfice, correspondant à la ventilation du prix entre la part devise et la part monnaie locale.

La société prétendait que la répartition du prix du contrat entre la part devises et la part monnaie locale correspondait nécessairement à la répartition géographique de l'activité: le part libellé en devises correspondait aux prestations extérieures et le part libellé en monnaie locale rémunérait l'activité locale de construction.

L'administration fiscale n'avait pas accepté ce point de vue, en se fondant notamment sur le fait que la construction et le montage étaient sous-traités et que la répartition retenue était trop approximative.

Le tribunal administratif de Paris, après expertise, a admis la manière de procéder de la société, tout en lui enlevant son caractère approximatif. Il a ainsi réintégré dans la part locale, les dépenses en devises qui correspondaient ostensiblement à des dépenses locales, comme les salaires des monteurs ou chefs de chantiers payés en France; à l'inverse, il a repris dans la part française les dépenses payées en monnaie locale correspondant en fait à une activité française, comme les études complémentaires réalisées sur le site.

La méthode alternative adoptée par le Tribunal s'est appuyée sur la comptabilité analytique, pour ventiler le bénéfice global réalisé par la société au prorata des coûts, selon qu'ils avaient été engagés localement ou selon qu'ils étaient rattachables à une activité "extra-locale"(France ou étranger).

L'expert et le Tribunal Administratif de Paris ont ainsi rattaché à la France, les études et les approvisionnements, et à l'étranger, le génie civil. Les transports ont été partagés entre la France (transport international) et l'étranger (transfert du port de débarquement au site); de même pour les assurances. La formation du personnel été répartie en fonction du lieu du stage, etc.

Pour 1991, la jurisprudence du Conseil d'Etat a été précisée par une décision du 11 juillet 1991 (CE 11 juillet 1991, n°57391, 7° et 9° s -s, Société Française des Techniques Lummus: RJF10/91 n°1208). Il résulte des conclusions du commissaire du Gouvernement Fouquet que la répartition proposée par les experts, adoptée par le tribunal administratif et approuvée par le Conseil d'Etat, était la suivante:

- Opérations exécutées en France: travaux d'ingénierie faits en France, ainsi que les études accessoires réalisées sur site;
 - opérations exécutées à l'étranger : études réalisées sur place d'équipements supplémentaires non prévues aux contrats initiaux, préparation des opérations matérielles de construction (études préalables pour le transport, le stockage et le dédouanement des matériels importés , mise en place des équipements du chantier , réception matériel, relations avec les fournisseurs), direction des opérations de construction et de montage exécutées par les sociétés étrangères auxquelles la société accordait une assistance technique (passation des marchés avec ses propres sous-traitants, planification et contrôle des

La comptabilité analytique permet ainsi une certaine répartition entre les différentes opérations:

	France	Etranger
Etudes	*	
Génie civil	*	*
Pilotage		
Matériel en caisse	*	
Transport	*	*
Assistance technique		*
Formation du personnel	*	*
Assurance	*	*

Toutefois, cette répartition doit être affiné cas par cas: ainsi dans l'affaire jugée par le Tribunal Administratif de Paris, les experts ont considérés comme détachables des études faites en France, les prévisions de logistiques des transports sur place et l'adéquation des moyens de manutention et de stockage disponible avec les équipements importés, les études et démarches relatives au financement de l'opération , les études d'ingénierie complémentaires réalisés sur le site et, à un degré moindre, les relevés topographiques et les études de sol.

En définitive pour les contrats comportant une prestation sur place, le critère du lieu d'exécution effective et matérielle des opérations tend à s'estomper les différences entre les opérations réalisées dans un pays avec convention et celles dans des pays sans convention.

Cette répartition de bénéfice global en fonction de l'origine des coûts est la seule qui ne soit pas automatiquement et simultanément contestable de la part des administrations fiscales françaises et étrangères, même si elle n'est pas parfaite. Elle laisse toutefois subsister le problème des commissions versées dans un pays tiers et qui sont par nature occulte vis-à vis du fisc local.

Pour éviter les doubles impositions, il faut donc répartir les charges pour obtenir les meilleures conditions de déductibilité

opérations de construction , encadrement du personnel), mise en route , essais et assistance technique pendant la période de prédémarrage afin de garantir les performances.

Dans cette affaire, le Conseil d'Etat a approuvé le principe de la détermination forfaitaire des clés de répartition des valeurs entre la France et l'étranger dans la mesure où celles-ci représentaient une analyse tout de même précise et individualisée des différentes composantes des marchés concernés²⁹⁹.

B. Les clarifications doctrinales.

1- En l'absence de convention fiscale.

L'administration fiscale française, comme la majorité des administrations fiscales des autres pays, cherche toujours à élargir au maximum l'assiette imposable en France. En l'absence de conventions fiscales, la position de l'administration consistait à rattacher la totalité des bénéficiaires qui sont générés des contrats de vente d'usines clés en mains à la base imposable en France.

Se basant, certes, pour la détermination du bénéfice imposable en France, sur la notion de l'entreprise exploitée en France, l'administration fiscale a élargie le champ d'application de cette notion.

La jurisprudence venait, dans certains cas, confirmer la position de l'administration fiscale et dans d'autres cas la contrarier en retenant d'autres solutions.

En se pliant, à chaque fois, aux décisions prises par les juges, la doctrine administrative a connu, elle-même, par conséquent, une évolution avant de se stabiliser.

En effet, pour ce qui est des contrats de vente d'usines clés en mains, la doctrine administrative se référant à l'arrêt du 23 juin 1978 précise que « dans le cas de la vente d'une usine clés en main à l'étranger, les études réalisées en France ainsi que les opérations faites à l'étranger dans

299 Gouthière, (B.), « Les impôts dans les affaires internationales », édition, Francis LEFEBVRE, 8^e édition, 2010, p.124

la mesure où elles ne sont que l'accessoire de ces études constituent une activité exercée en France.

En revanche, doit être regardée comme constituant une activité exercée à l'étranger par l'entreprise, l'ensemble des opérations effectivement réalisées dans le pays d'implantation de l'usine, telles que la passation et le suivi des contrats, la réalisation des installations sur le site, la mise en place de l'infrastructure de chantier, les études d'ingénierie complémentaires exigées sur le site, les modifications des installations en résultant ou décidées à la suite de défaillance du matériel, la direction, la supervision et le contrôle du déroulement des opérations de construction, les opérations de mise en service et les essais de performance, l'étude et les négociations du financement de l'ensemble du marché ainsi que les opérations relatives à l'exportation des matériels nécessaires constituent une activité exercée à l'étranger. »³⁰⁰

2 En présence de convention fiscale.

En présence de conventions fiscales, la position de l'administration fiscale est, en principe, conforme aux énonciations desdites conventions et celles des commentaires de l'OCDE concernant l'attribution des bénéfices aux établissements stables.

3 Clarifications doctrinales en droit interne

En absence d'une doctrine fiscale algérienne propre à ce domaine, nous allons aborder les développements dans le paragraphe 2 de cette section

En effet, la doctrine administrative algérienne n'est pas prolixue dans le traitement des contrats clés en main, dans la mesure où les seules réponses apportées quant au régime fiscal applicable à ce type de contrat, se trouvent l'appropriation d'une seule structure en l'occurrence, de la direction centrale de la législation fiscale et de la réglementation.

En effet, si la résilience de ce pouvoir administratif et l'immobilisme qui le compose se confondent avec la mutabilité de l'administration fiscale, l'absence de contre-pouvoirs et de l'inexistence d'une gouvernance fiscale organisée risque de caractériser cet immobilisme fiscal pour longtemps.

300 La documentation de base : DB 4H 1413/2°P/C/II, du 1er mars 1995-disponible également sur le site de l'administration fiscale française ; www.impots.gouv.fr

En outre, cet état de fait est soutenu par une Assemblée populaire nationale inactive et un Conseil Constitutionnel³⁰¹ qui se positionne dans une situation de cloisonnement par rapport aux questions de droit en général et fiscal en particulier. Cette situation de fait constitue un obstacle structurant dans l'évolution de la doctrinale fiscale.

Aussi, les entreprises étrangères subissent un cloisonnement très fort en matière d'échange d'information et ce en absence d'interlocuteurs désignés pour le suivi des dossiers et les seules réponses apportées quant au régime fiscal applicable à ce type de contrat reste sommaire.

Paragraphe 2: Exemple pratique : contrat EPC avec une société française

Dans ce cadre, nous allons présenter un contrat typique portant sur la réalisation d'un projet dans le secteur pétrolier entre la société algérienne Sonatrach et une société française³⁰² ayant son siège en France et disposant d'un établissement stable en Algérie. Cette étude de cas se base sur une compilation d'une documentation fiscale interne à l'administration fiscale algérienne., Nous allons présenter les contours du régime fiscal d'un contrat EPC et les règles fiscales applicables régissant ce dernier.

A- Le contrat clé en main : règles d'imposition

Seules les activités effectives de l'établissement stable doivent être prises en compte³⁰³. Les opérations analogues à celles faites par un établissement stable ne sont pas retenues lorsqu'elles sont traitées directement par le siège, sans intervention de cet établissement.

Cette règle a parfois été infléchie dans certaines conventions conclues avec des pays en développement. Mais la plupart des conventions conclues par la France en restent au principe de non-rattachement des opérations auxquelles l'établissement stable n'a pas réellement participé.

301 Le Conseil Constitutionnel est par contre assez actif dans les questions liées à l'organisation des différentes élections qu'elles soient présidentielle, législatives.

302 Réponse de la DGI par la Direction de La Législation Fiscale et de la Réglementation, portant sur une demande d'éclaircissement sur le régime fiscal applicable au contrat "b Sonatrach /société X SA France/ et X Contracting Algérie référencié sous le n° 628/MF/DGI/DLRF/EF du 16/11/2008.

303 D. adm. 4 H 1422 n° 20 et 21, 1er mars 1995.

Le contrat clé en main est complexes étant comportant des prestations diverses, qui ne relèvent pas toutes du même régime fiscal. Des ventilations - parfois délicates - doivent alors être effectuées pour soumettre chaque composante du contrat aux dispositions conventionnelles qui lui sont effectivement applicables³⁰⁴.

Ainsi un contrat de fourniture d'un ensemble industriel **"clé en main » conclu** entre une société française et une société étrangère peut comporter, par exemple :

1. La livraison, par la société française, de matériels ou d'équipements, sans intervention d'un établissement stable à l'étranger ;
2. La production d'études économiques ou techniques effectuées au siège de cette société³⁰⁵ ;

Des cessions d'éléments d'actif incorporels (brevets, savoir-faire...) de la même société ;

3. Des prestations diverses (constructions, montage...) effectuées par un établissement stable à l'étranger.

A la lumière des dispositions de la convention fiscale Algéro- française, il faudrait dans cet exemple :

- - imposer exclusivement en France le produit des ventes et la rémunération des études respectivement visées aux points 1 et 2 ;
- - imposer exclusivement à l'étranger le bénéfice correspondant aux prestations évoquées au point 4
- ;- partager entre la France et l'étranger, si la convention le prévoit, l'imposition des redevances correspondant aux cessions ou concessions citées au 3^o³⁰⁶.

Les résultats d'exploitation de l'établissement stable sont déterminés en procédant comme si cet établissement était une entreprise indépendante, traitant avec le siège dans des conditions de pleine concurrence. Selon ce principe, les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec son siège central, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et aux prix du marché ordinaire³⁰⁷.

304 D. adm. 4 H 1422 n° 22, 1er mars 1995. D. adm. 4 H 1422 n° 23, 1er mars 1995.

305 " D. adm. 4 H 1422 n° 23, 1er mars 1995. On note toutefois que certaines conventions soumettent notamment au régime fiscal des redevances les rémunérations d'études techniques ou économiques".

307 D. adm. 4 H 1422 n° 24 et 25, 1er mars 1995.

1- les caractéristiques du contrat : Etude de comparaison

A ce titre, le contrat objet de comparaison se subdivise en deux parties : une partie réalisable sur le territoire algérien et une seconde partie opérée à partir de France:

1- Pour la partie prestations de supervision sur site algérien:

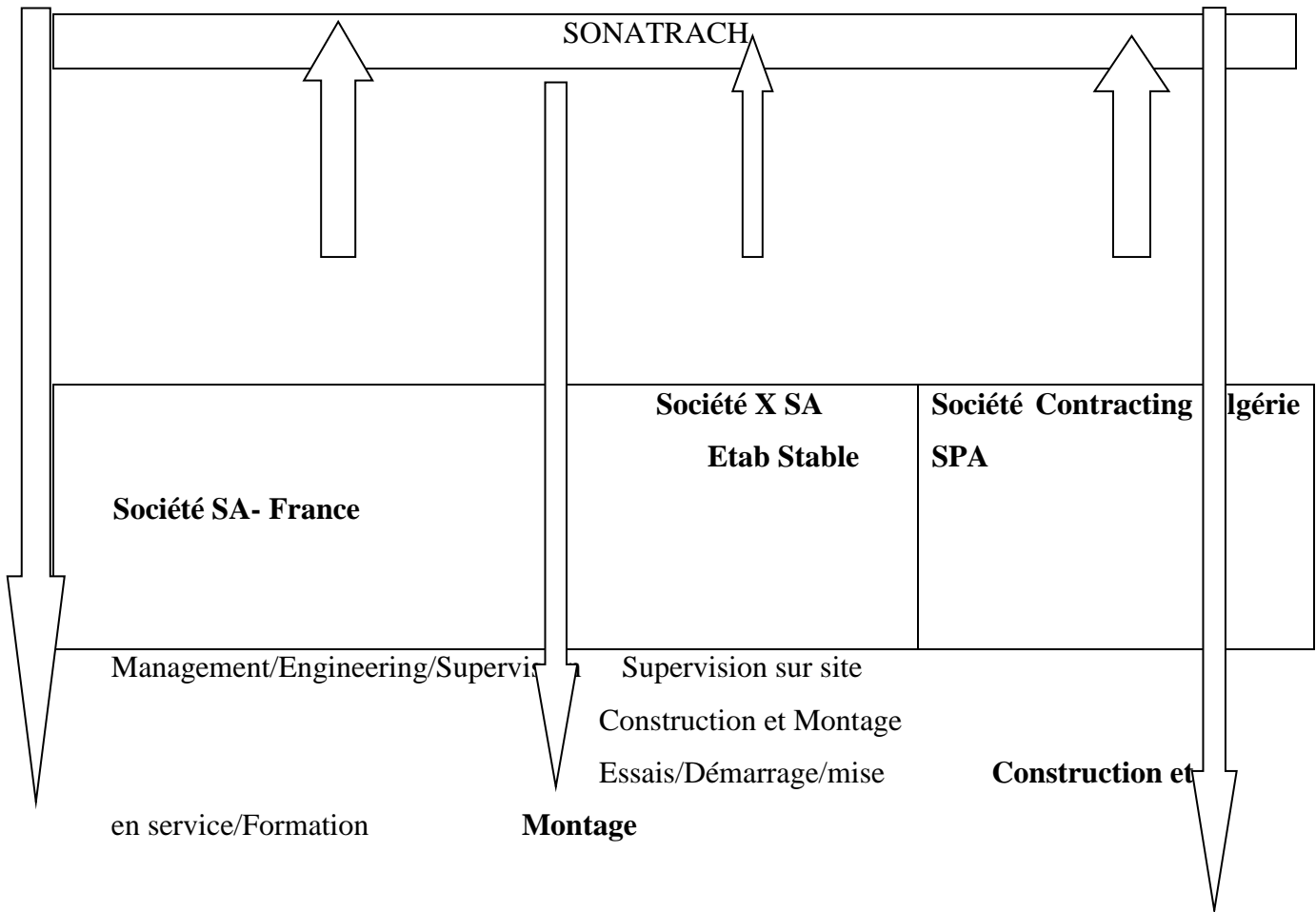
- Travaux de construction et de montage;
- Prestations d'essais, démarrage et mise en service
- Formation

2- Pour les prestations de management exécutées à partir du siège de la société X SA³⁰⁸ France :

- Ingénierie
- Fournitures des équipements et matériel incorporable

Le schéma fiscal du contrat peut être résumé comme suit: SONATRACH X PROJET :

³⁰⁸ Pour des raisons de confidentialités la société française objet du contrat est désignée « XSA ».



EUR/USD

DZD³⁰⁹

**Société X SA
Contracting**

**Société SA
Etablissement stable
-Comptes bancaires
Hors Algérie**

**Société
Algérie-
compte bancaire**

Comptes bancaires

Hors Algérie

Hors d'Algérie

En Algérie

Société X SA- Facturation séparé pour les parties exécutées dans le pays et hors du pays

Société X SA- Paiement séparés sur chaque compte bancaire

³⁰⁹ DZD: Symbole de la monnaie nationale algérienne dans les contrats

Le contrat en cause recouvre d'une manière générale les caractéristiques d'un contrat EPC « clé en main ». Il s'agit bien évidemment d'un contrat de vente avec montage, un chantier de construction, prestations de services et formation.

B- Le partage d'imposition

L'Algérie à l'instar de la France applique le principe de territorialité.

Les autres Etats qui appliquent le principe de mondialité considèrent que leurs entreprises nationales sont imposables sur l'ensemble de leurs contrats, quels que soit le lieu où les bénéficiaires ont supporté un impôt à l'étranger, ce prélèvement constitue un crédit d'impôt dans le pays du siège.

L'application du principe algérien de territorialité trouve son fondement légal dans l'article 135 du CIDTA qui prévoit un impôt sur le bénéfice (IBS) des sociétés. Il s'agit d'un impôt annuel sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés, et autres personnes morales, *cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les bénéfices des sociétés (I B S).*

En effet, aux termes de l'article 137 du même code sont notamment considérés comme bénéfices réalisés en Algérie : Les bénéfices réalisés sous forme de sociétés provenant de l'exercice habituel d'une activité à caractère industriel, commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable ;

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

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

C-Répartition des résultats entre l'Algérie et la France

L'application de ce principe en droit conventionnel appelle toutefois quelques remarques :

Par exception, il est admis qu'un établissement stable puisse déduire de ses résultats non seulement les dépenses engagées aux fins de son exploitation qui seraient normalement supportées par une entreprise indépendante, mais également une quote-part des dépenses de direction et des frais généraux du siège de l'entreprise, pour tenir compte des charges exposées par le siège dans l'intérêt de l'établissement stable situé dans l'autre Etat.

Si une comptabilité distincte est tenue pour l'établissement stable (ce qui doit être généralement le cas), la détermination du bénéfice est faite à partir de cette comptabilité.

Les opérations commerciales éventuellement conclues entre le siège et l'établissement stable (par exemple, matériels fabriqués par l'un et livrés à l'autre qui est chargé de la vente) doivent être estimées et comptabilisées en s'en tenant aux règles d'une gestion commerciale normale.

Toutefois, la convention Algéro-française prévoit qu'il n'est pas imputé de bénéfice à un établissement stable à raison des achats de marchandises effectués pour l'entreprise dont il dépend. Mais les frais exposés à l'occasion de ces achats sont, bien sûr, pris en charge par le siège et non par l'établissement stable.

L'administration fiscale a considéré que n'était pas imposable en Algérie, la part des bénéfices correspondant aux prestations matérielles et intellectuelles effectivement réalisés en France, lorsque les conditions suivantes sont réunies:

- Les prestations sont réalisées entièrement à partir de l'étranger et sans aucune intervention de l'établissement stable situé en Algérie;
- Les factures sont établies par la société mère en son nom;
- Le dédouanement des équipements est effectué par et au nom de Sonatrach.

En outre, le législateur algérien n'a ajouté qu'une condition supplémentaire: pour que les bénéficiaires ne soient pas imposables en Algérie, les conditions suscitées sont cumulatives, par conséquent le non-respect de l'une d'elles entraîne l'imposition, en Algérie, de ces prestations à une retenue à la source libératoire d'impôt, dont le taux est fixé à 24% couvrant à la fois l'IBS, la TAP et la TVA.

Par ailleurs, au titre de la partie fournitures équipement, son montant n'est pas soumis, à la retenue à la source sous réserve que l'opération de vente de ces équipements soit facturée distinctement par la société mère³¹⁰.

310 Le législateur algérien s'est prononcé souvent sur les cas de répartition de revenus entre l'Algérie et les entreprises étrangères intervenant dans le cadre des contrats "clé en main". Selon le législateur algérien, la question d'imposition des revenus se résout d'après les règles ordinaires du contrat. Il est donc nécessaire d'examiner la répartition des revenus contenu dans le contrat, et on se posera ensuite la question : fait-elle partie de la partie locale ou de la partie étrangère? Ainsi, en partant de l'hypothèse que les revenus en cause formant la rémunération des prestations localisées à l'étranger et donc sont imposables à l'étranger, le législateur ne s'est jamais posé la question de leur évaluation. Dans ce cas, tel qu'il procède, le bénéfice imposable en Algérie ressort seulement de la partie réalisée localement (sur le territoire algérien). Il est constaté que la position du législateur algérien reste ambiguë dans le traitement de la question de la ventilation des charges.

En effet, La méthode de ventilation des charges suggère des moyens adéquats pour son appréhension. Cette méthode a été suivie par le Tribunal Administratif français en ce qui concerne la ventilation des charges.

A notre sens l'administration doit se donner la possibilité d'évaluer les sommes exécutées hors d'Algérie, il est naturel que le contractant soit obligé à fournir tous éclaircissements nécessaires. Bien entendu que, dans ce cas, le secret d'imposition n'existe plus.

Plusieurs cas ont été posés en matière d'application des conventions fiscales portant sur des projets clés en main. A ce titre, la question s'est posée de l'application de convention Algéro-canadienne, dans le cadre d'un projet clé en main pour la réalisation d'un " nouveau train GNL pour une raffinerie de pétrole. Le contrat est conclu entre un consortium désigné sous le terme groupement, constitué par une société de droit canadien qui dispose d'un établissement stable en Algérie, d'une part, et une autre société canadienne de droit canadien, une société américaine et la société algérienne contractante d'autre part. Le contrat s'échelonne sur deux phases:

- La première phase porte sur des prestations de services effectuées à partir de l'étranger sans recours de la société canadienne à son établissement stable en Algérie.
- La seconde phase du contrat correspond au suivi et contrôle de la gestion du projet : elle suppose la réalisation des prestations à la fois à partir du Canada et à partir d'Algérie;

Le législateur algérien a précisé par une réponse administrative n°18 du 18 janvier 2009, MF/DGI/DLRF/EF, qu'au titre des prestations de services réalisées à partir du Canada que celles-ci demeurent, sur le fondement des énonciations de la convention Algéro-canadienne, situées hors du champ d'application des impôts algériens (IBS et TAP) lorsqu'elles:

- Sont individualisées dans le contrat et sont entièrement réalisées hors d'Algérie sans aucune intervention;
- D'une part de l'établissement stable en Algérie;
- D'autre part, en Algérie du personnel du siège

En conséquence, les rémunérations des prestations de services réalisées en Algérie, sont soumises à une retenue à la source de 15% au titre de l'IBS avec possibilité d'option pour le droit commun, lorsque ces prestations de services sont réalisées entièrement par le siège sans aucune forme d'intervention de l'établissement stable. Le taux de 15% au lieu et place du taux du droit commun de 24% est le taux prévu par la partie protocole de convention fiscale Algéro-Canadienne.

En revanche, un autre son de cloches en matière de traitement de la répartition des charges dans le cadre de l'application de la convention fiscale Algéro_Libanaise. En effet, un revirement intéressant du législateur algérien

D- Les règles de déductibilités

Des problèmes se posent, pour les contrats " clé en main », en matière de frais de siège et de provisions.

L'application de ce principe en droit conventionnel appelle toutefois quelques remarques :

Par exception, il est admis qu'un établissement stable puisse déduire de ses résultats non seulement les dépenses engagées aux fins de son exploitation qui seraient normalement supportées par une entreprise indépendante, mais également une quote-part des dépenses de direction et des frais généraux du siège de l'entreprise, pour tenir compte des charges exposées par le siège dans l'intérêt de l'établissement stable situé dans l'autre Etat.

Si une comptabilité distincte est tenue pour l'établissement stable (ce qui doit être généralement le cas), la détermination du bénéfice est faite à partir de cette comptabilité.

et constitue une exception dans les annales du traitement fiscal des contrats "clé en main". Dans une requête adressée en date du 18 /11/2009 par une entreprise libanaise ayant conclu un contrat "clé en main" avec la société de distribution de gaz et d'électricité " Sonalgaz " portant sur la réalisation de postes électriques. L'administration fiscale dans sa réponse a procédé sur la base des énonciations de la convention Algéro_Libanaise, de procéder à la fiscalisation de la globalité du contrat sans tenir compte de la répartition des travaux exécutés localement en Algérie et la partie exécutée à partir du Liban. En effet, d'une part, le législateur a considéré que compte tenu du mode d'exécution des prestations et travaux prévus par le contrat en question, l'assiette de calcul des différents impôts et taxes est constituée par le montant global du contrat, à cet égard, le montant des prestations réalisées à l'étranger doit être inclus dans le bénéfice imposable, en raison de l'intervention du personnel de votre société en Algérie pour la supervision et l'exécution des prestations en question. Pour ce qui est de la partie "procurment" le législateur n'a pas tenu compte du principe de facturation séparée des montant des équipements pour ne pas subir une imposition à une retenue à la source il a souligné qu'il s'agit d'un transfert de propriété des ouvrages, matériaux et des équipements importés du Liban et destiné vers Algérie dès la mise en service industriel ne l'est que pour des fins de passage en douane ou d'exonération de droits de douane.

Par ailleurs, il a précisé que pour les rémunérations de la partie formation exécutée au Liban, celles-ci n'est pas imputable à l'établissement stable de la société libanaise et ce conformément à l'article 5 de la convention citée ci-dessus. En peut conclure, en l'espèce le législateur a imposé le contrat dans sa globalité au régime du droit commun (IBS, TAP, TVA) à l'exception de la partie formation exécutée au Liban. La question d'attachabilité des différentes parties du contrat à l'établissement stable a été mise en œuvre sur la base de nouveaux arguments juridiques. De l'examen de cette question, nous mettons l'accent sur un certain nombre de point qui nous ont paru dignes d'intérêt pour le législateur algérien:

Le critère de détachabilité des prestations: on ne peut imposer que les revenus relatifs à des prestations dont la proportion de détachabilité est importante, et sont considérés de fait non imputable à l'établissement stable; ce critère fondé par la doctrine administrative souffre d'une certaine ambiguïté dans la mesure où les éléments susceptibles d'apporter la clarté nécessaire ne sont pas clairement identifiable.

- Le critère de ventilation des résultats en fonction du lieu de réalisation des opérations: la différence entre les opérations exécutées en fonction de leur lieu doit être très mise en relief dans les décisions pour la ventilation des résultats. Il faut observer que ces opérations ont une influence sur le revenu imposable, puisque par la voie des postes de dépenses que leur déductibilité est admise. La jurisprudence française fait une bonne application des principes ci-dessus exposés.

Les opérations commerciales éventuellement conclues entre le siège et l'établissement stable (par exemple, matériels fabriqués par l'un et livrés à l'autre qui est chargé de la vente) doivent être estimées et comptabilisées en s'en tenant aux règles d'une gestion commerciale normale.

Toutefois, dans la convention Algéro-française prévoit qu'il n'est pas imputé de bénéfice à un établissement stable à raison des achats de marchandises effectués pour l'entreprise dont il dépend. Mais les frais exposés à l'occasion de ces achats sont, bien sûr, pris en charge par le siège et non par l'établissement stable.

1 -La déduction des frais de siège

Les conventions fiscales signées par l'Algérie consacrent le principe de déductibilité des frais de siège. Aussi, il y a lieu de se référer aux termes de chaque convention, notamment aux clauses relatives à la déductibilité des frais de siège, pour le traitement des cas spécifiques des entreprises non résidentes des pays ayant conclus des conventions fiscales de non doubles imposition avec l'Algérie.

En général, le montant des frais de siège ou de frais d'administration générale sont déterminés en fonction de certaines clés de répartition, notamment du chiffre d'affaires.

Au plan interne, notre législation fiscale a fait une avancée en la matière, en termes de déductibilité des frais de siège.

En effet, dans un souci d'actualisation du code des impôts directs et taxes assimilées notamment son article 141 régissant la déductibilité des charges, une modification de taille a été introduite par la Loi de finances pour 2008³¹¹, en soumettant les frais de siège engagés à un plafond de 1% du chiffre d'affaires hors taxe réalisé par les entreprises non résidentes en Algérie.

Cette mesure est venue corriger, la difficulté voire même l'inapplicabilité de l'obligation prévue par la réglementation requise pour les opérations dites courantes des entreprises étrangères en matière de transfert de fonds vers l'étranger. En effet, la déductibilité des frais de siège était soumise au préalable à l'accord de la Banque d'Algérie.

³¹¹ Article 8 de la Loi de Finances pour 2008, JORADP N° 82 du 31 décembre 2008.

Il est noté qu'une définition laconique, est recensée à travers les différentes notes de l'administration fiscale sans pour autant qu'il y ait une position « officielle » des frais de siège dans le code des impôts algérien. ou la doctrine administrative. Sous réserve des éclaircissements et précisions que voudra bien donner l'administration fiscale sur le sujet, il s'agirait des frais généraux bénéficiant à plusieurs établissement/unités de l'entreprise et qui ne sont pas individualisables, comprenant les services comptables, administratifs, financiers, juridiques, contentieux, ressources humaines, informatique et répondant à un besoin réel de l'entreprise.

2 La déduction des provisions

Les provisions sont destinées à couvrir des pertes sur des opérations commencées mais non réalisées à la date de l'établissement des bilans et dont le résultat n'est pas certain. Pour être déductible du bénéfice brut, il faut que les risques de perte soient bien définis leur probabilité et dans leur importance.

Conclusion du chapitre 2

Il importe de souligner l'importance de la notion d'établissement stable étant le critère de localisation des activités et, par-là, de l'imposition des profits dégagés à raison desdites activités

Au premier abord, nous pouvons dire que l'étude des critères de détermination des bénéfices imputables aux établissements stables à travers l'examen d'un contrat type EPC, s'est distinguée, nous semble-t-il, comme une discipline à part entière du droit fiscal international. En effet, le caractère complexe du contrat clé en main, son importance, son enjeu financier nous a mené à analyser cette structure contractuelle ainsi que les caractéristiques de ses clauses juridiques.

En effet, comme nous l'avons constaté tout au long de ce travail, la question du mode de détermination des bénéfices des établissements stables occupe une place importante au sein des conventions fiscales, qui s'inspirent généralement de la convention modèle de l'OCDE ou de l'ONU, et a fait l'objet d'un important rapport de la part de l'OCDE et ce, compte

tenu des enjeux financiers et économiques que représente cette question pour les États conventionnés.

Aussi, en termes de comparaison, il convient de noter l'apport faible de la doctrine fiscale administrative algérienne dans le domaine de la fiscalité internationale, qui contrairement à l'administration fiscale française à travers une constante évolution jurisprudentielle et doctrinale compte tenu de la complexité des questions traitées.

Conclusion du TITRE

Dans l'analyse de ce titre on a mis l'accent sur l'examen des contrats internationaux, dans la mesure où ils réunissent tous les éléments de la structure fiscale d'une opération internationale.

Cependant, la question des conventions fiscales est fondamentale dans l'attractivité des investissements étrangers compte tenu des développements précédents ou les contrats internationaux sont confrontés à l'épreuve d'un droit conventionnel pratiqué dans un cadre organisationnel peu propice à son émergence.

Par ailleurs, depuis 1993, les réformes fiscales engagées sont partagées entre deux influences, dépenses fiscales et procédures fiscales, la question des conventions fiscales est totalement absente

Les raisons qui conduisent les investisseurs à se localiser dans un pays sont liées à plusieurs facteurs. Les considérations fiscales jouent un rôle significatif dans l'organisation spatiale internationale pour la localisation des investissements.

La lisibilité et la certitude de la norme fiscale demeure un déterminant capital compte tenu de son impact sur la planification fiscale des investisseurs menés.

Conclusion de la Partie

La question de la place de fiscalité internationale se pose avec acuité dans l'environnement juridique algérien. En effet, l'avènement d'une fiscalité internationale en Algérie a une histoire récente.

En Algérie, la fiscalité internationale a été fortement influencée d'une part, par l'action des organisations internationales afin de favoriser l'élimination de tous les obstacles aux échanges internationaux comprenant les doubles impositions et d'autre part de l'ouverture économique de l'Algérie vers le monde.

Cependant, Il semble qu'en l'état actuel à travers les différentes réformes fiscales engagées par les pouvoirs publics, la fiscalité internationale n'a pas la place qui sied dans le paysage juridique algérien.

En effet, la mise en place d'une politique fiscale internationale en vue de favoriser la réalisation d'objectifs de politique économique extérieurs tels l'amélioration de la balance commerciale, le développement international des entreprises locale ou encore l'attraction sur le territoire des investissements étrangers demeure une réalité auxquelles les pouvoirs publics doivent faire face.

Il est impératif d'identifier les vulnérabilités du système fiscal en termes d'articulations avec le droit interne et d'engager des réformes visant à renforcer ces faiblesses.

La fiscalité internationale doit être au centre des débats économiques actuels afin de renforcer sa mise en œuvre dans le cadre d'une coopération entre Etats au niveau international.

Partant du fait que les juridictions des Etats concernant l'imposition des investissements se coordonne au travers des traités bilatéraux, au titre de la deuxième partie nous essayons d'exposer les contours de la corrélation entre la politique fiscale internationale comme facteur de développement de l'investissement.

PARTIE II : L'ARTICULATION DE LA POLITIQUE FISCALE CONVENTIONNELLE ET DE LA POLITIQUE D'INVESTISSEMENT

Par l'examen de la corrélation, entre la politique d'investissement et la politique fiscale conventionnelle, nous nous proposons d'atteindre les objectifs suivants :

- Essayer, dans les limites du possible, compte tenu de leur souplesse, de définir les contours de l'applicabilité de ces deux politiques puis de les délimiter afin de mieux comprendre la nature des liens qui les unissent.
- Établir leur impact sur le développement de l'investissement direct étranger.
- Il sera alors important d'examiner comment une interprétation des conventions fiscales pratique de ces concepts permettra de libérer l'acte d'investir.
- Expliquer l'élargissement important des pratiques en matière fiscale internationale des conventions fiscales internationales qui se sont réalisées au niveau des sources législatives internationales et du droit comparé et comprendre les raisons de cette évolution.

Parallèlement, nous essayerons de déterminer l'utilité pratique de retenir le renforcement de cette « corrélation » comme moteur de développement dans l'édification d'un droit des affaires favorisant l'acte d'investir ».

Nous verrons alors si, malgré l'existence d'une volonté d'élargissement de cette notion, le droit fiscal international reste marginal.

TITRE I : LE CADRE D'INTERVENTION DE L'INVESTISSEMENT ETRANGER EN ALGERIE

Ce titre sera consacré à un exposé des sources Législatives liées à l'investissement direct étranger en vigueur dans la juridiction algérienne. Dans ce titre composé de deux chapitres, nous mettrons en exergue dans le premier la politique d'investissement en direction des investissements étrangers.

Dans le second chapitre, il est analysé les mesures d'encadrement de l'investissement direct étranger : les ajustements apportés par la Loi 16-09 du 03 août 2016 relative à la promotion des investissements.

Cette vue d'ensemble nous permettra de souligner le caractère incohérent et instable de la politique d'investissement.

CHAPITRE I : LE CADRE EVOLUTIF DE LA POLITIQUE DE L'INVESTISSEMENT EN RELATION AVEC L'INVESTISSEMENT DIRECT ETRANGER : UN CADRE LEGISLATIF INSTABLE ET INCOHERENT

A travers ce chapitre nous mettons en évidence les tendances économiques marquant l'évolution du dispositif régissant l'investissement et l'instabilité constatée par rapport aux règles consacrées dans le dispositif lié à l'investissement. Il est remarqué que la conjoncture économique constitue un facteur déterminant qui imprime d'une façon substantielle les orientations de la politique d'investissement. En effet, le gouvernement alterne tantôt un durcissement des règles applicables aux investisseurs étrangers en cas de conjoncture économique défavorable tantôt un assouplissement si la situation économiques est favorable. Le résultat de ces manœuvres économiques est qu'elle impacte sensiblement le dispositif régissant l'investissement devenu à travers les différentes réformes instable et incohérent vis-à-vis de nos partenaires étrangers.

Section 1: Les dispositions encadrant les investissements Directs Etrangers-IDE

Pour que les investisseurs soient encouragés à s'implanter à l'étranger, les pays d'accueil doivent garantir aux firmes multinationales une certaine stabilité juridique et légale. En fait, le cadre juridique et légal comprend les règlements régissant les IDE³¹², leurs activités, les normes de traitement des filiales étrangères et les règles de fonctionnement des marchés.

La sécurisation et la protection des investissements constituent des questions auxquelles les investisseurs attachent une importance dans la mesure où une carence juridique dans ce domaine implique des hésitations à engager leurs capitaux. En effet, ces deux éléments fondamentaux contribuent à l'instauration d'un climat attractif pour les investissements étrangers, dans le sens où l'exercice de leur activité en dépendent.

Paragraphe 1 : L'analyse des mesures d'encadrement de l'investissement direct étranger : les points saillants du durcissement des règles protectionnistes

Des mesures d'ordre fiscal, bancaire et commercial se sont superposées en matière d'encadrement de l'investissement étranger, sans pour autant conduire à des choix stratégiques cohérents et stables pour orienter la transition (plus précisément la transformation) de l'économie algérienne et son insertion à l'économie internationale³¹³.

³¹² L'investissement direct à l'étranger (IDE) est défini par l'OCDE comme un « type d'investissement transnational effectué par le résident d'une économie afin d'établir un intérêt durable dans une entreprise qui est résidente d'une autre économie que celle de l'investisseur direct. L'investisseur est motivé par la volonté d'établir, avec l'entreprise, une relation stratégique durable afin d'exercer une influence significative sur sa gestion. L'existence d'un intérêt durable est établie dès lors que l'investisseur direct détient au moins 10% des droits de vote de l'entreprise d'investissement direct. L'investissement direct peut également permettre à l'investisseur d'accéder à l'économie de résidence de l'entreprise d'investissement direct, ce qui pourrait lui être impossible en d'autres circonstances ». Glossaire de l'économie –Anglais-Français, OCDE, Paris, France, 2006, page 272. Les investissements directs à l'étranger doivent être distingués des investissements de portefeuilles qui sont définies comme « l'acquisition par laquelle un investisseur résidant dans un pays acquiert une position sans contrôle sous forme d'actions, actions préférentielles ou obligations. En principe, il n'y aucune ambiguïté dans cette définition. Mais en revanche, la question de savoir ce qui constitue une prise de contrôle, peut poser certaines difficultés, notamment concernant la classification des données.

Par exemple, aux Etats –Unis, le seuil de contrôle est de 25% alors qu'il est de 10% pour l'OCDE. L'investissement direct n'a donc pas les mêmes finalités que l'investissement de portefeuille dans la mesure où l'investisseur de portefeuille ne cherche pas à influencer sur la gestion de l'entreprise

³¹³ Les modifications de l'ordonnance 03-01 pour 2001 relative au développement de l'investissement ont fait l'objet d'un développement dans le titre 2 de la première partie.

En effet, l'Ordonnance sur la promotion et le développement de l'investissement 01-03 du 20 août 2001 a connu des modifications par séquences, principalement par les lois de Finances respectives, 2008, 2009, 2010 et 2014.

A cet égard, les spécialistes ont observé durant la période allant de 2009 à 2014, un abandon de la politique d'ouverture économique incarnait par la résurgence de pratiques héritées de l'économie administrée. Un contrôle administratif et politique sur les transactions commerciales et financières, a entravé la transformation structurelle et institutionnelle de l'économie nationale remettant en cause les jalons tracés de l'économie de marché.

Dans ce sens, bien entendu, il est admis, que dans le cadre des contrats d'investissements signés par les partenaires étrangers, toutes les protections et garanties prévues par la législation algérienne, ne sauraient produire les effets escomptés auprès de ses derniers si le régime sous lequel ils ont été admis n'est pas stabilisé.

De surcroît, les textes instituant des mesures nouvelles ne disposeraient que pour l'avenir. Leur application ne prendrait comme seules références que la date d'entrée en vigueur de la mesure décidée et la date de déclaration de l'investissement.

Les mesures s'appliqueraient alors, aux investissements déclarés après leur entrée en vigueur.

A cet égard, il est important de souligner, que sur le plan pratique au niveau des services en rapport avec l'acte d'investir l'Agence Nationale pour le Développement de l'Investissement (ANDI, le Centre National du Registre de Commerce (CNRC), les services fiscaux et les banques, lesdites mesures ont eu des retombées négatives quand bien même les affirmations des règles essentielles contenues dans l'ordonnance sur le développement et la promotion de l'investissement posaient des garanties, et selon lesquelles :

- Les abrogations ou révisions susceptibles d'intervenir à l'avenir ne peuvent être appliquées à l'investisseur à moins que celui-ci ne le demande expressément ;
- Les droits acquis sont maintenus pour les investisseurs ayant réalisé leurs projets sous l'empire d'un texte modifié ou abrogé.

A-La mise en place de la règle 51/49 régissant l'investissement étranger

Mise en œuvre dans le cadre des lois de finances complémentaires pour 2009 et 2010 complétant l'ordonnance n°01-03 du 20 août 2001 relative au développement de l'investissement, la règle dite des 49/51 prévue à l'article 4 bis de l'ordonnance dispose que "les investissements étrangers ne peuvent être réalisés que dans le cadre d'un partenariat dont l'actionnariat national résident représente au moins 51% du capital social³¹⁴. Par actionnariat national, il peut être entendu l'addition de plusieurs partenaires nationaux que ce soit du secteur public ou privé...

Edictée afin de limiter les sorties de devises de l'Algérie, alors que le prix des hydrocarbures diminuait en 2009 de plus de 30%, cette règle constitue un moyen de collaboration imposée entre investisseurs étrangers et sociétés nationales³¹⁵. Cette règle oblige l'investisseur étranger à négocier et agir de concert avec un partenaire local dans le cadre d'accords de coopération, c'est-à-dire le plus souvent en pratique dans le cadre de contrat de joint-ventures³¹⁶.

³¹⁴ Les autorités attendaient attirer les investissements étrangers dans des industries à haute intensité capitaliste, grâce à une participation algérienne majoritaire, leur priorité étant le transfert technologies avancées. Ainsi, le Premier ministre déclarait, lors des négociations pour l'implantation d'une usine automobile Renault en Algérie : « même majoritaire, cela nous ne empêche pas de laisser l'investisseur étranger gérer lui-même le projet, car nous avons besoin de son savoir-faire », Pairault (T.), Talahite (F.), « Chine –Algérie, Une relation singulière en Afrique », Riveneuve éditions, Paris, 2014, p 17.

³¹⁵ Elle n'est au demeurant pas nouvelle en droit du commerce international puisque de nombreux Etats l'ont déjà mise en œuvre, comme par exemple le Brésil en matière d'exploitation pétrolière et de télécommunications, l'Inde ou la Corée du Sud jusqu'en 1998 (législation dite du FIPA).

³¹⁶ Cette restriction imposée à l'investissement étranger, critiquée par les experts et dénoncée par les partenaires de l'Algérie et ceux de Bruxelles, a été probablement inspirée par la dégradation des comptes extérieurs en 2009 mais aussi par des actes avérés de prédation qui ont fait la une des journaux et l'objet d'intervention des autorités monétaires et judiciaires. Elle contredit les engagements internationaux de l'Algérie liée par de nombreux accords de protection des investissements et d'autres accords bilatéraux sur la protection réciproque des investissements. Cette loi éloigne aussi la date d'adhésion à l'OMC dès lors qu'elle remet en cause le principe dit du traitement national qui impose à tout pays membre de traiter également les opérations économiques nationales et étrangères. Aussi, sur le plan pratique, cette règle a été un flou et une contrainte pour les investisseurs en raison de l'absence de circulaires ou instructions définissant les modalités de mise en conformité de la société à la règle 51/49. En effet, on observe un écart de six ans après sa date de promulgation et son interprétation, il a fallu attendre la Loi de finances pour 2016, dans son article 66 qui exige que toute modification de l'immatriculation au registre de commerce entraîne, au préalable, la mise en conformité de la société aux règles de répartition du capital pour l'exercice des activités de production de biens, de services et d'importation par les étrangers. Toutefois, cette règle n'est pas applicable dans les cas suivants changement du registre du commerce :

- Les modifications de capital social (augmentation ou diminution) qui n'entraînent pas un changement de l'actionnariat et de la répartition du capital ;
- La suppression d'une activité ou le rajout d'une activité connexe ;
- La modification de l'activité suite à la modification de la nomenclature des activités ;
- La désignation du gérant ou des dirigeants de la société ;
- Le changement de l'adresse du siège social.

B-Sur Les mesures de partenariat : une restriction aux investissements étrangers

L'application de règles de filtration et d'encadrement est motivée par le caractère étranger de l'investissement et non pas par la nature de l'activité sur laquelle il porte. C'est l'ensemble des investissements étrangers dans les activités de production de biens et de services qui est soumis aux règles édictées, tel que spécifié par l'ordonnance 01-03 du 20 août 2001. Rien ne saurait alors justifier, l'exception édictée, par la, loi de finances complémentaire pour 2009, au profit des activités de commerce extérieur.

Donc, les activités à valeur ajoutée, supposées véhiculer des externalités positives sont soumises à des conditions d'admission et d'établissement beaucoup plus restrictives que les activités sans grand intérêt pour l'économie nationale et ne donnant lieu qu'à prélèvement de marge brute sur de simples transactions portant transfert, à titre onéreux, de la propriété de marchandises. En effet, à la différence des investissements dans les activités de production de biens et services qui doivent constituer une société dont le capital est détenu au moins à 51% par l'actionnariat national, les activités de commerce extérieur ne sont astreintes qu'à la constitution d'une société détenue au moins à 30% par l'actionnariat national le plafonnement de 70 % de la portion de capital, est détenue par l'actionnariat étranger.

C- Régime dérogatoire non contractuel:

Certains avantages font parfois double emploi au titre du régime général et au titre du régime dérogatoire (exonérations des droits de mutation et franchise de la TVA, exonérations douanières).

Le régime général, ainsi que le régime dérogatoire prévoient une baisse de taux pour les droits de douane sur les équipements importés et entrant directement dans la réalisation de l'investissement. Les deux dispositions ne spécifient pas le taux de la réduction ni sa nature, alors que la législation de 1993 l'avait fixé à 3 %. Dans ce cas, nous ne savons pas si le taux réduit sera celui prévu par le droit commun (5%) ou si l'administration dispose d'un pouvoir de fixer ce taux discrétionnairement ?

D- Le règlement de la balance en devises

La Banque d'Algérie a publié le règlement n° 09-06 du 26 octobre 2009 portant balance en devises relative aux investissements étrangers directs ou en partenariat. Celui-ci a pour objet de fixer les modalités d'application de l'alinéa 6 de l'article 58 de l'ordonnance n° 09-01 du 22 juillet 2009 portant loi de finances complémentaire pour 2009, relatives à la balance en devises excédentaire au profit de l'Algérie, pendant toute la durée de vie du projet pour les investissements étrangers directs ou en partenariat.

C'est ainsi que le texte de la Banque Centrale stipule que la balance en devises pour chaque projet est élaborée en tenant compte des éléments en crédit et débit.

Sont pris en compte au crédit de la balance les rapatriements de devises provenant de tout apport au titre des investissements, y compris :

- Le capital social ;
- Des produits des exportations de biens et services ;
- De la part de la production vendue sur le marché national en substitution aux importations ;
- Des emprunts extérieurs exceptionnellement mobilisés (le recours aux financements extérieurs est en théorie interdit au-delà de l'investissement initial). A ces éléments au crédit s'ajoute la valeur de tout apport en nature importé.

Sont pris en compte au débit les transferts vers l'extérieur au titre :

- Des importations de biens et de services ;
- Des bénéfices, dividendes, tantièmes, jetons de présence, salaires et primes du personnel expatrié ;
- Des cessions partielles d'investissements ;
- Du service de la dette exceptionnelle ;
- De tout autre paiement extérieur.

Le solde de la balance en devises est la différence entre la somme des éléments de crédit et la somme des éléments de débit. La balance en devises est présentée en équivalent dinars. Aussi, les modalités de collecte des données relatives à la balance en devises, de leur traitement et contrôle ainsi que le reporting seront précisées par voie d'instruction de la Banque d'Algérie.

L'objectif de ce dispositif vise à orienter les investisseurs vers les activités de substitution aux importations et/ou destinées à promouvoir les exportations. En effet, compte tenu de la prise en compte des importations et des salaires des expatriés au débit du compte devises, le capital apporté étant la seule ressource portée au crédit, une société qui n'exporte pas et qui ne vend pas de produits en substitution à des importations (une société de services par exemple) éprouverait des difficultés à dégager une balance positive sur le long terme et ne pourrait donc pas distribuer de dividendes à ses actionnaires extérieurs.

E- La réglementation des changes

La réglementation des changes est assez restrictive en Algérie et son efficacité réelle pose problème. En effet, outre le développement d'un marché parallèle de devises étrangères ainsi que des pratiques illicites ou détournées, ce contrôle induit des effets pervers. Un des obstacles majeurs à l'investissement est qu'il n'existe pas d'instruments de couverture de risque de change.

F-La règle du recours obligatoire au financement interne et garantie de transfert

La règle du recours obligatoire au financement interne heurte frontalement les conditions liées à l'octroi de la garantie de transfert. En effet, la garantie de transfert des revenus est liée au montant de la contribution au financement du coût total de l'investissement, par apport en capital (fonds propres) sous forme de moyens de paiements extérieurs (devises importées)³¹⁸.

318 Article 31 de l'Ordonnance 01-03 du 20 aout 2001 relative au développement de l'investissement « Les investissements réalisés à partir d'apports en capital, au moyen de devises librement convertibles, régulièrement cotées par la Banque d'Algérie et dont l'importation est dûment constatée par cette dernière, bénéficient de la garantie de transfert du capital investi et des revenus qui en découlent. Cette garantie porte également sur les produits réels nets de la cession ou de la liquidation, même si ce montant est supérieur au capital initialement investi ».

La règle du recours obligatoire au financement interne est loin de répondre à ces exigences, elle, qui limite l'apport en devises au montant nécessaire à la constitution du capital social (49 % de 1 000 000 DA pour la SPA est fixé librement par les associés pour la SARL), autorise le recours à l'emprunt interne, pour lever des dinars pour la couverture du coût de réalisation l'investissement. En d'autres termes, la loi lie la garantie de transfert:

- Au coût total de l'investissement et non pas au montant de la participation étrangère au capital social,
- À l'apport en fonds propres et non pas à l'emprunt,
- À des devises importées et non pas à des dinars levés en Algérie.

Il s'ensuit que la conservation, en l'état, de la règle de non recours au financement extérieur, est, tel qu'indiqué, source d'effets négatifs en l'absence de mesures destinées à fixer un niveau minimum d'apports en fonds propres en moyen de devises convertibles calculé par référence au coût total de l'investissement.

En effet, contraindre au recours au financement local pour la réalisation de l'IDE, à l'exception de la constitution du capital, revient à autoriser, pour un apport extérieur minimum pouvant aller à la contrevaletur en euros d'un dinar pour une SARL³¹⁹ et à moins de cinq mille (5 000) euros pour une SPA, des transferts à plusieurs titres sans limitation de montant :

- Pour la couverture du coût des équipements importés sur réserves de change algériennes,
- Le transfert de leurs revenus des capitaux investis fussent-ils modestes,
- Le transfert des dividendes, des tantièmes et des jetons de présence,
- Et le transfert du montant de la cession ou de la liquidation de leur affaire en proportion de leur participation.

³¹⁹ Le capital minimum de la SARL est laissé à libre appréciation des associés qui peuvent en fixer le montant au dinar symbolique.

Ainsi et si la règle de non recours au financement extérieur, évite au pays d'avoir à rembourser le principal et le paiement d'intérêts en cas d'emprunt extérieur, elle n'en comporte pas moins, des effets négatifs autrement plus importants pour le pays. Elle est source de disproportion entre l'insignifiance possible des apports nécessaires à la constitution du capital et le niveau illimité des transferts, auxquels ces apports, peuvent ouvrir droit.

La recherche de la minimisation de l'impact de l'IDE sur la balance des paiements, risque, de ce fait, d'aboutir à l'effet inverse, à savoir, une aggravation du déséquilibre entre flux entrants et flux sortants. Il suffit, pour cela, du fait de l'absence de règles destinées à contrecarrer les effets pervers de la règle, de minorer le capital des sociétés d'exploitation des projets d'IDE, afin de tirer, pour un apport en devises quasi nul, le maximum de profits du droit à transfert des revenus, du capital investi, des bénéfices, des dividendes, des tantièmes et des jetons de présence, du prix des équipements importés, et, le cas échéant, le transfert du montant de la cession ou de la liquidation de l'affaire à la valeur du moment, en proportion de la participation.

Paragraphe 2 : L'état des lieux des IDE en Algérie

Il est présenté au niveau de ce paragraphe les données relatives aux flux d'IDE entrant en Algérie.

A-Evaluation des flux et stock d'IDE entrant en Algérie

Les investissements étrangers ont connu une hausse en 2005 grâce à la stabilité financière ancrée par une position extérieure solide et une situation de dettes publique bien soutenable pour passer à 1 795 millions de dollars en 2006. Mais cet accroissement n'a pas duré ou le niveau des flux en Algérie a diminué en 2007 à 1 662 millions de dollars.

L'Algérie est classée au 5ème rang des pays africains en termes de montants des investissements directs étrangers (IDE).

L'Algérie a connu une hausse depuis 2008 passant de 2 646 millions de dollars à 2 847 millions de dollars de flux d'IDE, derrière l'Angola (13 milliards), l'Egypte (6,7 milliards), le Nigeria (5,8 milliards), l'Afrique du Sud (5,7 milliards) et le Soudan (3 milliards). Ces résultats doivent malheureusement être relativisés du fait que les projets annoncés se concentrent quasi exclusivement dans le secteur des hydrocarbures.

Les investissements hors hydrocarbures qui s’annoncent à un niveau inférieur à 500 millions de dollars en rythme annuel en diminution sensible par rapport aux résultats obtenus dans ce domaine pendant la période 2000-2008.

La médiocrité des performances enregistrées dans la période récente par notre pays en matière d’attraction des investissements étrangers en dehors du secteur des hydrocarbures³²⁰ apparaît comme la conséquence de l’instabilité du cadre juridique mis en place depuis 2009 renforçant les règles de restrictivité des IDE.

Tableau n° 20 : Flux des IDE global par région géographique

Région	2013	2014	2 015	2 016	Total	Part%
Pays Arabes	241 154	5 480	19 194	70 292	336 120	41%
Pays non Arabes	251 753	163 743	63 288	259 489	478 784	59%
Total	492 907	169 223	82 482	329 781	814 904	100%

Source : Agence Nationale pour le Développement de l’Investissement ANDI-2017

B -Les flux d’IDE selon la région géographique :

A partir de cette figure, ci-dessous, on constate que, la première position est occupée évidemment par l’Europe représentant un taux de 43% vue la proximité de nos marchés notamment avec la France, qui reflète en substance dans l’ensemble une orientation marquée l’intégration économique du fait de l’accord de libre-échange signé en 2001 avec l’Union Européenne.

³²⁰ En 2012, l’Algérie a été le dix-huitième producteur mondial de pétrole (1.7 millions de barils par jour) et le deuxième en Afrique (après le Nigeria), ainsi que le neuvième producteur de gaz naturel au monde (81.5 milliards de m3) et le premier en Afrique. La Sonatrach estime que les deux tiers des gisements algériens seraient, soit sous exploités (gisement en exploitation), soit inexploités (au Nord du pays et zones off-shore. Pour augmenter le nombre des explorations et développés l’exploitation des gisements, l’Etat algérien a dû faire appel aux techniques et aux capitaux étrangers, Pairault (T.), Talahite (F.), « Chine –Algérie, Une relation singulière en Afrique », Riveneuve éditions, Paris, 2014, p 68.

La deuxième position est occupée par les pays Arabes avec un taux de 28% ce qui n'était pas le cas lors du dispositif du décret de 1993 relative à la promotion des investissements où les pays européens étaient privilégiés; suivi de l'Asie avec un taux de 24 % et cela est due à la qualité de leurs productivités à un moindre coût.

L'Amérique quant à elle, elle enregistré 16 projets pendant la période 2002-2015 soit 2 % de la totalité des projets, qui est due à la chute de dollar sachant qu'avant l'Algérie entreprend de bonne relations de partenariats. Quant à l'Australie et l'Afrique qui ont enregistré un seul projet pour chaque un d'eux ce qui insignifiant.

De ce fait, malgré la diversité des avantages fiscaux prévus dans le dispositif de l'ordonnance 01-03 du 20 Août 2001 modifiée et complétée par l'ordonnance 06-08 du 15 Juillet 2006 relative au développement de l'investissement, les investissements déclarés ne sont pas totalement réalisés et cela est due à une panoplie d'obstacles que les opérateurs économiques ont rencontrés sur le terrain.

Tableau n°21 : Flux d'IDE par région géographique

Année	Nombre de projets	Part %	Montant déclaré en millions DA	Part %
EUROPE	284	43%	649 467	26%
Dont UE	265	40%	563 747	23%
PAYS ARABES	182	28%	1 262 471	51%
ASIE	158	24%	367 472	15%
MULTINATIONALITE	18	3%	92 358	4%
AMERIQUES	16	2%	65 636	3%
AFRIQUE	1	0%	27 799	1%
AUSTRALIE	1	0%	2 974	0%
Total général	660	100%	2 468 178	100%

Source Agence Nationale pour le Développement de l'Investissement ANDI-2017

C-Récapitulatif des projets d'investissement déclaré

Tableau n°22 : Récapitulatif des projets d'investissement déclarés				
En millions de DZD				
	nombre de projets	%	montant	%
<i>investissements locaux</i>	7 015	97,63%	1 509 264	82,07%
<i>investissement impliquant des étrangers</i>	170	2,37%	329 781	17,93%
TOTAL	7 185	100%	1 839 045	100%

Ce tableau ci-dessus illustre les projets d'investissement déclarés au niveau de l'Agence Nationale pour le Développement de l'Investissement ANDI. Il s'agit de projet d'investissement présentant un intérêt particulier pour l'économie nationale dont l'examen est soumis au Conseil National d'Investissement³²¹.

D- Les flux d'IDE selon le secteur d'activité :

Le tableau ci-dessous nous renseigne que les investisseurs étrangers sont concentrés le plus durant la période 2013-2016 dans l'industrie avec un taux 91%, suivie de loin par les services et les BTPH à 3%³²².

321 Le Conseil National d'investissement (CNI) est à 76 ème session depuis sa création. Au titre de chaque session du CNI, il est examiné une moyenne de 8 dossiers d'investissements par session, chaque dossier examiné en terme du montant d'investissement le seuil est fixé à 2000 milliard de dinar, Décret exécutif n° 06-355du 9 octobre 2006 relatif aux attributions, à la composition, à l'organisation et au fonctionnement du Conseil national de l'investissement.

322 Selon le rapport sur l'investissement dans le monde, nationalité des investisseurs enjeux et politiques, Conférence des Nations unies sur le Commerce et le Développement (CNUCED), 2016, La tendance mondiale de l'Investissement Direct Etranger est en baisse dans le secteur primaire, en hausse dans le secteur manufacturier. En 2015, la part du secteur manufacturier dans les fusions acquisitions internationales a dépassé 50 % en raison de la multitude d'opérations réalisées. Dans le secteur primaire, l'IDE a pâti non seulement de la diminution des dépenses d'investissement prévues consécutive à la baisse des prix des produits de base, mais également de la forte

Les secteurs de l'agriculture, télécommunication, santé, transport et tourisme demeurent faible en termes d'attractivité des IDE

Tableau n° 23 : Répartition du flux des investissements étrangers par secteur d'activité

N°	Secteur	2013	2014	2 015	2 016	Total	Part %
1	Industrie	469 736	153 810	68 436	284 326	976 308	91%
2	Agriculture	-	1 303	162	1 873	3 338	0%
3	Service	2 614	3 796	2 423	18 792	27 625	3%
4	Transport	2 686	77	2 589	2 063	7 415	1%
5	Tourisme	9 834	254	2 455	12 985	25 528	2%
6	Santé	-	-	-	-	-	0%
7	BTPH	8 038	9 983	6 417	9 743	34 181	3%
	Total	492 908	169 223	82 482	329 782	1 074 395	100%

Source : Agence Nationale pour le Développement de l'Investissement ANDI-201

Section 2 : Les incohérences se rapportant aux normes définissant l'investissement

Il est présenté dans cette section d'une part, les contraintes et incohérences se rapportant à l'acte d'investir qui démontrent la complexité des règles mises en œuvre par les pouvoirs publics et d'autre part une analyse sur les accords internationaux sur l'investissement conclus par l'Algérie et sa cohérence avec la politique d'investissement.

Paragraphe 1 : Les incohérences en rapport avec l'acte d'investir

Dans ce paragraphe il est mis en exergue les obligations qui incombent aux investisseurs en termes de réinvestissement et les cessions réalisées par les investisseurs étrangers au profit des étrangers régis par le droit de préemption.

baisse des bénéfices réinvestis due à une diminution de la marge bénéficiaire. Le secteur des services représentait plus de 60 % du stock mondial total d'IDE.

A-Sur l'extension de l'obligation de réinvestissement des montants équivalents aux avantages incitatifs

La Loi de finances complémentaire pour 2008 a institué l'obligation de réinvestissement des montants des bénéfices correspondant aux montants des exonérations ou réductions au titre de l'impôt sur les Bénéfices des Sociétés (IBS), qui doit être réalisé dans un délai de 4 ans, à compter de la date de clôture de l'exercice dont les résultats ont été soumis au régime incitatif. Cette obligation concerne les exercices 2008 et suivants, ainsi qu'aux résultats en instance d'affectation.

Par la suite, les dispositions de l'article 57 de la LFC pour 2009 étendent l'obligation de réinvestissement portant sur les bénéfices exonérés aux montants des exonérations ou réductions au titre de tous impôts, taxes, droits douanes et taxes parafiscales et autres taxes prévus par les dispositifs incitatifs. Donc l'obligation de réinvestissements s'entend des résultats de l'exercice 2009 et non de l'exercice 2010.

Cependant, les pouvoirs publics ne prennent en considération ni l'effort d'investissement initial et ni l'impact économique du projet d'investissement, pour édicter l'obligation de réinvestissement. En principe ces avantages ont été accordés pour attirer les investisseurs étrangers.

Le législateur prévoit la possibilité de déroger à l'obligation de réinvestissement lorsque le Conseil National des Investissements (CNI) prend une décision de dispense au profit de l'investisseur. Les conditions et modalités pratiques permettant aux investisseurs de bénéficier de cette « dispense de réinvestissement » n'ont pas été définies par la loi.

B-Une codification fiscale non homogène : un concept confus

La table législative régissant le dispositif de réinvestissement fait ressortir plusieurs dispositions fiscales régissant la notion de réinvestissement sans pour autant offrir un cadre cohérent pour son application.

Tableau n° 24 : Table législative régissant le dispositif de réinvestissement

Année	Article de loi	Article du code	Objet de la modification	Observation
1992	28 LF	142	Liste des biens immobiliers et mobiliers bénéficiant du taux réduit de 5%	Un arrêté ministériel Liste des biens immobiliers et mobiliers bénéficiant du taux réduit de 5%
2003	61 LF		Extension des avantages fiscaux et douaniers prévues par l'ordonnance N°01-03 du 20 aout 2001 , aux équipements entrant dans le cadre de réalisation des investissements , acquis en crédit-bail, dans le cadre de contrat de leasing	
2008	04 LFC 2008	142 CIDTA	Modification de l'article 142 du CIDTA introduisant	

			l'obligation de réinvestir	
2009	57 LFC 2009	57 dispositions diverses(DD)	Introduction d'un nouvel article pour obliger le réinvestissement de la part des bénéfices correspondant aux avantages	
2013	40 LF	Dispositions diverses(DD)	Dispense de l'obligation de réinvestissement lorsque le CNI accorde une dérogation	
2016	02 51	rticle 142 du CIDTA ET 57 Dispositions diverses (57 DD)		

Tableau réalisé par l'auteur

Il ressort de l'examen du dispositif régissant l'obligation de réinvestissement³²³ est dispersée dans deux références au sein d'un même code des impôts directs et taxes assimilées. En effet, la première référence juridique se trouve référencée dans les dispositions des impôts directs notamment son article 142 et ce depuis la LF de 1992, en même temps, le même dispositif est traité au niveau des dispositions diverses et ce depuis la promulgation de la LCF 2009.

Il y a lieu de souligner que les deux dispositifs contenus soit dans la rubrique juridique « impôts directs » ou « dispositions diverses » font références aux lois relatives à la promotion des investissements. Dans ce sens, les dispositions de l'article 04 de la LFC 2008 visent l'article 142 du CIDTA en prévoyant que les contribuables bénéficiant d'exonérations ou de réduction de l'IBS, dans le cadre des dispositifs de soutien à l'investissement, sont tenus de réinvestir la part des bénéficiaires correspondant à ces avantages dans un délai de 4 années (résultats de 2008 et suivants ainsi que les résultats en instance d'affectation (RIA).

En conséquence, au plan fiscal, sommes-nous dans une différence de traitement de la notion de réinvestissement ?

C- Les modalités de mise en œuvre du droit de préemption : Contraintes et restrictions

Dans le but de préserver l'économie nationale et de garder le droit de regard de l'Etat sur le transfert d'investissement découlant des opérations de cessions d'actions ou de parts sociales réalisées par ou au profit d'étrangers, l'article 62 de la loi de finances complémentaire pour 2009, a introduit le droit de préemption de l'Etat et les EPE sur les cessions d'actions et les parts sociales par les étrangers ou en faveur des étrangers et ce en introduisant un article 4 *quinquies* dans l'ordonnance n°01-03 du 20 août 2001 modifiée et complétée, relative au développement de l'investissement .

³²³Par ailleurs, il est observé que le dispositif de réinvestissement ne prend en considération l'impact des projets sur le secteur d'activité en termes d'externalités. En effet, défini, l'investissement étranger, ne saurait être correctement appréhendé, en l'absence de détermination du champ dans lequel il peut être réalisé. A titre d'exemple, la réalisation des investissements par des partenaires étrangers dans le cadre de la satisfaction des conditions de réinvestissement doit être clairement définie dans la mesure où certains montages juridiques sont mis en place pour se conformer à la légalité imposée par le texte fixant le réinvestissement. On peut noter à titre d'exemple que certains opérateurs étrangers s'associent avec des partenaires algériens dans des projets d'investissement qui en termes de substance n'apporte rien à l'économie nationale.

Les dispositions de cet article avaient prévu que ce droit devait s'exercer conformément aux prescriptions du code de l'enregistrement à savoir l'article 118, lequel ne régit que le droit de préemption exercé au profit du Trésor sur les immeubles et les droits immobiliers et non sur les transactions portant sur les actions qui sont de nature mobilières.

L'article 46 de la loi de finances complémentaire(LFC) pour 2010, a réaffirmé le principe du droit de préemption de l'Etat en modifiant et complétant l'article 4 quinquies de l'ordonnance prévoyant que « l'Etat ainsi que les entreprises publiques économiques disposent d'un droit de préemption sur toutes les cessions de participations des actionnaires étrangers ou au profit d'actionnaires étrangers.

Toute cession est subordonnée, à peine de nullité, à la présentation d'une attestation de renonciation à l'exercice du droit de préemption, délivrée par les services compétents du ministre chargé de l'investissement après délibération du Conseil des Participations de l'Etat.

La demande de l'attestation est présentée aux services compétents par le notaire chargé de rédiger l'acte de cession précisant le prix et les conditions de la cession.

En cas d'exercice du droit de préemption, le prix est arrêté sur la base d'une expertise³²⁴.

L'attestation de renonciation est délivrée au notaire chargé de rédiger l'acte de cession dans un délai maximum de trois (03) mois, à compter de la date du dépôt de la demande.

En cas de délivrance de l'attestation, l'Etat conserve, pendant une période d'une année, le droit d'exercice du droit de préemption tel que prévu par le code de l'enregistrement en cas d'insuffisance du prix.

Le défaut de réponse par les services compétents pendant ce délai de trois mois vaut renonciation à l'exercice du droit de préemption, sauf dans le cas où le montant de la transaction excède un montant défini par arrêté du ministre chargé de l'investissement et lorsque cette

³²⁴ Il est à noter que l'application de ce principe pose des problèmes juridiques au titre des contrats EPC (*Engineering procurement contract*), développé au chapitre 2 du titre 2 de la première partie. En effet, les sociétés de *project finance* créées en association avec des partenaires étrangers sont généralement bénéficiaires du régime de la Convention en terme d'avantages fiscaux. Généralement, il est rédigé des protocoles de partenariat dans lesquels il est inséré les clauses liées au changement d'actionnariat. A cet égard, l'exercice du droit de préemption par l'Etat affecte directement les clauses contractuelles de ces contrats. Est génératrice de litiges au niveau des instances internationales.

transaction porte sur des actions ou parts sociales d'une société exerçant l'une des activités définies par le même arrêté ».

Les dispositions de cet article renvoient à un décret exécutif les modalités d'exercice du droit de préemption et à un arrêté les modalités de recours à l'expertise ainsi que le modèle de l'attestation e renonciation de l'Etat à l'exercice du droit de préemption.

A ce titre, un projet de décret exécutif a été élaboré et soumis au Secrétariat Général du Gouvernement (SGG) pour examen. Plusieurs réunions ont été tenues à ce sujet mais le projet de décret n'a pas été promulgué.

En l'absence de la publication de ce texte le traitement des demandes introduites par les notaires se faisait sur la base de la résolution du CPE n° 02/118 du 06 octobre 2011 et de la note de Monsieur le Premier Ministre n°40 du 06 /02/2012, fixant les cas de renonciation à l'exercice du droit de préemption de l'Etat.

Il est à noter que l'article 4 *quinquies* concerne les cessions directes des sociétés de droit algérien.

1- Le droit de préemption applicable aux cessions indirectes :

Les cessions indirectes à l'étranger des sociétés détenant des participations dans des sociétés de droit algérien ayant bénéficié d'avantages ou de facilités lors de leur implantation, elles sont soumises aux dispositions de l'article 4 *sexies* de l'ordonnance n°01-03 sus visée, introduit par l'article 47 de la LFC pour 2010.

Suite à l'abrogation de l'ordonnance n°01-03 du 20 août 2001, le droit de préemption est régi par les dispositions des articles 30 et 31 de la nouvelle loi n°16-03 du 16 août 2016, relative à la promotion de l'investissement, qui prévoient que :

- L'Etat dispose d'un droit de préemption sur toutes les cessions des participations détenues par ou au profit d'étrangers (cession directe) ;
- Le CPE doit être informé en ce qui concerne la cession à hauteur de 10% ou plus, à l'étranger, des participations détenues par des étrangers dans la société de droit algérien ayant bénéficié d'avantages ou de facilités lors de son implantation ;

- Les modalités d'exercice du droit de préemption de l'Etat sont fixées par un texte réglementaire.

Un texte d'application est prévu par la nouvelle Loi sur la promotion de l'investissement dont les grands axes de ce projet de texte s'articulent autour de :

- a- La cession et le transfert total d'investissement ayant bénéficié d'avantages sous régime fiscal privilégié (article 29 de la loi 16-09 relative à la promotion des investissements du 20 août 2016);
- b- L'exercice du droit de préemption pour la cession d'actions ou de parts sociales en Algérie par ou au profit des étrangers ;
- c- L'exercice du droit de préemption pour la cession indirecte de sociétés de droit algérien, soit la cession à hauteur de 10% et plus du capital social de sociétés étrangères détenant des participations dans des sociétés de droit algérien ayant bénéficié d'avantages ou de facilités d'installation. Le seuil ci-dessus visé concerne la cession en une seule ou plusieurs opérations cumulées au profit d'un même acquéreur.

Il convient de préciser que le point b ci-dessus a repris, dans sa globalité, les dispositions prévues dans l'article 4 *quinquiès* de la loi abrogée.

En attendant la promulgation de ce texte, le traitement des demandes de renonciation à l'exercice du droit de préemption de l'Etat émanant des notaires se fait conformément à l'article 4 *quinquiès*, la résolution du CPE et la note de Monsieur le Premier Ministre sus indiqués.

De ce qui précède on est en présence l'Etat ne peut exercer son droit de préemption dans les cas suivants³²⁵ :

- Les cessions de participations d'actionnaires étrangers au profit de personnes physiques ou morales algériennes ;
- Les cessions d'actions intervenues entre la date de promulgation de la LFC POUR 2009 et la LFC 2010 ;
- Les prises de participation dans la société objet de transaction, suite à une augmentation de capital ;

325 Note du Premier Ministère du 06 février 2012

- Les cessions de participations d'actionnaires étrangers intervenus conformément à la règle 51/49 ;

Par ailleurs, l'Etat exerce son droit de préemption pour les cas suivants :

- Les cessions de participations d'actionnaires nationaux au profit de personnes physiques ou morales étrangères ;
- Les cessions de participations d'actionnaires étrangers au profit de personnes physiques ou morales algériennes ;
- Les cessions de capitaux détenus par une société de capital investissement au profit des actionnaires étrangers.

D- L'Orientation des investissements stratégiques : absence d'outil d'analyse et de définition des investissements présentant un intérêt particulier pour l'économie nationale

Tout comme les investissements réalisés dans les zones dont le développement nécessite une contribution particulière de l'Etat présentant un intérêt pour l'économie nationale doivent être définis, aux termes de l'article 10 de l'Ordonnance 01-03, par le Conseil National de l'Investissement (CNI). Or, en dépit de l'absence de texte définissant ce type d'investissements, des conventions ont été établies et d'autres sont en cours d'examen. Elles n'ont pu l'être que sur la base d'une procédure interne discrétionnaire de l'ANDI qui a procédé à la sélection de projets susceptibles de relever de ce régime et les a proposer au CNI ³²⁶sans s'appuyer sur une quelconque règle ou critère valables pour tous les cas³²⁷.

³²⁶L'attitude du gouvernement algérien à l'égard de l'investissement étranger n'est pas totalement libérale. Le Premier ministre en tant que Président du Conseil National d'Investissement garde toute la latitude pour rejeter un investissement. En effet, l'approbation d'une demande d'investissement reste discrétionnaire, étant donné que toutes les autorisations pour les projets d'investissement soumis au CNI doivent être personnellement visées par le Premier Ministre. Cette disposition peut entraîner une attitude discrétionnaire à l'encontre de certains candidats étrangers lorsque des intérêts nationaux acquis sont en cause et elle est caractéristique d'un manque général de transparence dans la mise en œuvre des mesures économiques algériennes. En outre, si certains secteurs ont fait l'objet d'une déréglementation, des restrictions à l'accès au marché ont été durcies dans d'autres, comme le secteur automobile, le secteur de la production du Rond à béton, le secteur de production du ciment gris. Au total la politique suivie n'est pas suffisamment cohérente.

³²⁷ Il est observé que l'une des faiblesses dans l'orientation des investissements stratégiques est l'absence d'outils statistiques et d'une base de données répertoriée à travers une analyse territoriale des forces et faiblesses à travers le territoire national, organisé administrativement par wilayas au nombre de 48 et des communes (1547). En effet, les prévisions et la prospective en termes d'investissement ne peut être satisfaite que dans le cadre d'une étude approfondie sur la cartographie nationale d'investissement.

Paragraphe 2 : Promotion et facilitation des investissements et Accords d'Investissement Internationaux- AII – une combinaison nécessaire

Favoriser une réforme du régime des AII pour permettre son adaptation au Développement durable, notamment, en réformant le système du règlement des différends en matière d'investissement ³²⁸, en promouvant et facilitant les investissements, en prônant des investissements responsables, et en améliorant la cohérence entre le régime des AII et politique de promotion des investissements combinée avec la politique d'investissement.

Dans le but d'atteindre ces objectifs, l'analyse des dispositions clés des TBI signés en rapport avec la politique de promotion des investissements nous renseigne sur le degré de cohérence de ces politiques.

A- Le réseau des Accords d'Investissements internationaux signés par l'Algérie-AII

Le réseau algérien d'AII se compose de Traités Bilatéraux d'Investissements (TBI) et traités avec dispositions d'investissement (TDI)³²⁹. Le premier TBI conclu par l'Algérie date du 14 avril 1991 (avec l'Union économique Belgo-Luxembourgeoise UEB.). A ce jour, l'Algérie est signataire de 46 TBI (dont 29 sont en vigueur actuellement) et de 8 TDI (dont 6 sont

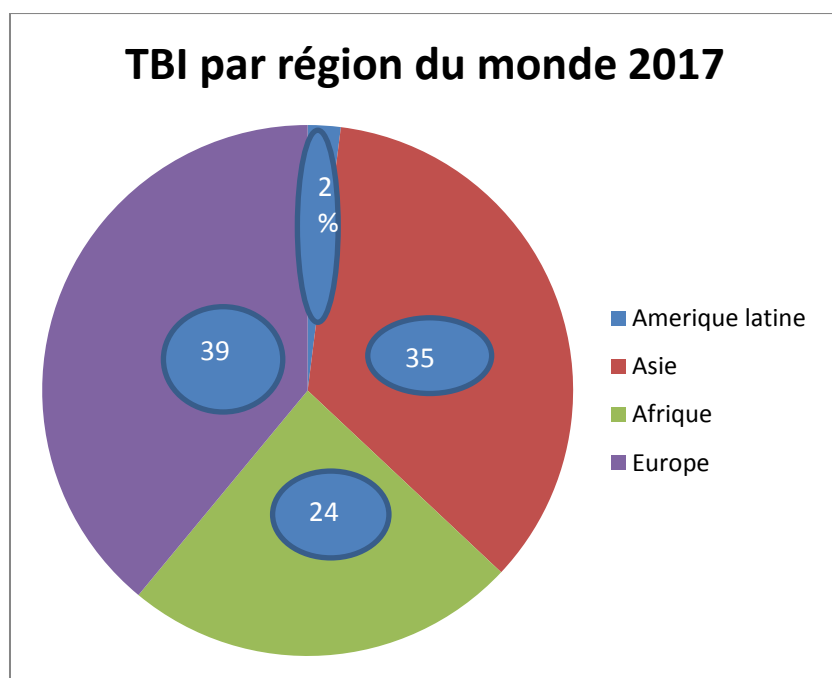
³²⁸ Le mouvement d'intégration de l'investissement dans la logique juridique a été initié par la création du « Centre international de règlement des différends relatifs aux investissements », (CIRDI) qui a eu pour objet d'offrir un cadre adapté à la résolution des litiges nés d'une atteinte étatique aux droits des investissements. Depuis son origine, en 1965, l'une des particularités de ce centre d'arbitrage tient à la limitation du champ matériel de sa compétence. L'article 25(1) de la Convention de Washington instituant le CIRDI dispose en effet que la compétence du centre s'étend aux différends qui sont « en relation directe avec un investissement », il est alors revenu à la jurisprudence de déterminer le sens à donner à ce mot et quoiqu'aucun consensus ne se soit imposé, les décisions relatives à la définition de l'investissement se positionnent aujourd'hui systématiquement par référence à quatre critères : l'apport, la durée, le risque et le développement de l'Etat d'accueil, **GRUNDELER (G.)**, « L'investissement étude juridique », PUF, d'AIX MARSEILLE, 2017, p20

³²⁹ Les traités avec dispositions d'investissement (*traités with investment provisions*) comprennent une variété d'accords internationaux - autres que les TBI - avec des dispositions de protection et promotion des investissements, ainsi que de coopération. Ainsi, les TDI incluent les accords de libre-échange (free Trade agréments), les accords régionaux de commerce et d'investissement (régional Trade and investment agréments), les accords de coopération (coopération agréments), les accords d'association (association agreement), les accords de complémentarité économique (économie complémentarité agreement), les arrangements pour un partenariat économique plus proche (closer economic partnership agreement), les accords établissant des zones de libre-échange (agreement establishing free Trade areas) et les accords cadre pour le commerce et les investissements (Trade and investment Framework agreement).

actuellement en vigueur). Parmi les 46 TDI conclus par l'Algérie 17 ont uniquement été signés par les parties et ne sont pas encore entrées en vigueur. Un seul TBI qui avait été conclu avec le Portugal a été dénoncé jusqu'à présent, celui-ci a été remplacé par un autre TBI signé en 2004 et en vigueur depuis 2005.

La plupart des TBI algériens ont été conclus entre la fin des années 1990 et le début des années 2000, l'année 2000, ayant été celle qui a connu le plus de TBI conclus³³⁰.

Ces périodes sont conformes à la croissance globale du régime des AII qui a considérablement augmenté durant les années 1990³³¹. Depuis l'année 2000, l'Algérie a conclu 26 TBI, le dernier signé avec la Serbie datant de 2012. Au niveau régional, le plus grand nombre de pays partenaires proviennent d'Europe (39%) et d'Asie (35%) (cf. schéma 1)



330 Voir annexe n° tableau des traités bilatéraux d'Investissement (TBI) signés par l'Algérie

331 Le rapport sur l'investissement dans le monde, nationalité des investisseurs enjeux et politiques, Conférence des Nations unies sur le Commerce et le Développement (CNUCED), 2016, le nombre d'accords internationaux d'investissement (AII) continue de croître. Fin 2015, il était de 3 304, 31 nouveaux accords ayant été conclus. Le nombre annuel de ces accords continue de décroître, mais certains d'entre eux lient un grand nombre de parties et ont un poids économique et politique considérable. Les AII récents se fondent sur différents modèles d'accords et les accords régionaux laissent souvent en vigueur les accords bilatéraux conclus entre les parties, ce qui rend la situation plus complexe. À la fin du mois de mai 2016, près de 150 pays et groupes économiques avaient engagé des négociations concernant au moins 57 nouveaux AII.

Tableau n° 24 : répartition des TBI par région monde : tableau réalisé par l'auteur sur la base des données de la CNUCED.

B- La recherche d'une meilleure cohérence : Articulation des TBI, politique d'investissement et politique fiscale

Les TBI conclus par l'Algérie présentent des caractéristiques de traités appartenant en partie à ce que l'on qualifie de « première génération ». Beaucoup de définitions et de standards de protection manquent de précisions et de limitations, ce qui augmente en général le risque d'interprétations arbitrales expansives et imprévues. L'absence d'exceptions de politique publique dans la grande majorité des TBI signés, tend à réduire l'espace politique de l'Etat en faveur d'objectifs de politique publique légitime. L'absence de limitations d'accès de l'investisseur au mécanisme de résolution des différends entre investisseur et Etat (RDIE) tend à exposer l'Algérie à une vaste gamme de différends en relation avec un investissement.

Afin de mieux assurer le droit de règlementer, d'introduire des responsabilités ou obligations de l'investisseur et réduire des abus (par exemple en matière d'environnement et de la responsabilité sociale des entreprises de refléter les standards et obligations internationaux, pour promouvoir les facilitations des investissements un certain nombre de mécanismes doivent traduire concrètement les règles et objectifs de la politique d'investissement.

C- Les objectifs de politique d'investissement dans les TBI

Les préambules des TBI signés par l'Algérie se réfèrent typiquement à un objectif d'accroissement des investissements des ressortissants des deux Etats parties, ainsi, qu'à une volonté de développement de l'activité commerciale privée dans un souci de prospérité des deux Etats.

Par contre, aucun des TBI révisés ne fait référence au développement durable dans le préambule. L'analyse montre que les références aux objectifs du développement durable et

d'autres objectifs de politique publiques sont largement absentes des préambules des TBI existants, mentionnant surtout les objectifs d'accroissement et protection, des investissements. Bien que le préambule d'un traité ne soit pas juridiquement contraignant, il joue un rôle non négligeable pour l'interprétation des clauses, et avec un préambule qui contient des objectifs équilibrés, incluant les objectifs de développement durable (ODD) dans la politique publique, à plus de chance d'être interprété dans l'optique de sauvegarder le droit de réglementer.

D- Les règles définissant les investissements et investisseurs

1-La définition de l'investissement dans les TBI

Tous les TBI contiennent une définition large des investissements couverts et qui décrit, de manière non-exhaustive, les types d'actifs et biens qui sont couverts par le traité, tels que les biens meubles et immeubles, les actions, les titres, les créances, les obligations, ou les droits de propriété intellectuelle et industrielle.

Par contre, aucun des TBI ne propose une liste exhaustive de ce qui pourrait constituer un investissement en y intégrant tous les éléments d'actifs que possède l'investisseur d'une partie contractante sur le territoire de l'autre partie contractante.

De la même manière, aucun des TBI ne concrétise des caractéristiques auquel l'investissement doit répondre pour qualifier comme tel (comme par exemple l'engagement des capitaux, l'attente d'un profit, une prise de risque), ce qui aide à réduire le risque d'une couverture très large.

De cette analyse il ressort tous les TBI contiennent une large définition de l'investissement et qu'aucun d'eux ne contient des listes exhaustives de ce qui pourrait constituer un investissement, ni ne concrétise des caractéristiques auquel l'investissement doit répondre pour qualifier comme tel³³². De cette manière, investissement risquerait de couvrir des biens non prévus par l'Etat, ou des biens qui n'ont aucun impact sur le développement de l'Etat.

2-La définition de l'investisseur dans les TBI

³³² Une définition adaptée de l'investissement, généralement, consiste à cibler des biens qui contribuent au développement durable et ce, en garantissant uniquement une protection aux investissements qui apportent un bénéfice concret à l'Etat d'accueil, comme par exemple, les investissements à long terme, ainsi que les investissements créateurs d'emplois.

En ce qui concerne les personnes morales, certains TBI exigent pour la société uniquement une constitution sur le territoire du pays d'origine.

- D'autres requièrent, soit en plus de la constitution, soit comme critère unique, l'obligation pour la société d'avoir son siège social sur le territoire du pays d'origine (par exemple Portugal).
- Certains exigent en sus des « activités économiques effectives » / « activités économiques réelles » dans le pays d'origine de l'investisseur (Grèce, Iran, Suisse).

L'analyse fait ressortir que tous les TBI contiennent une large définition de l'investisseur.

En effet, au titre de celle des personnes morales, la majorité des TBI demandent, en plus de la constitution ou l'établissement de la société, des exigences additionnelles, notamment celles d'avoir le siège social et/ou des activités économiques effectives ou réelles dans le pays d'origine de l'investisseur. Une définition trop large de l'investisseur pourrait couvrir des personnes que les parties n'avaient pas l'intention de protéger. En particulier les sociétés « boîtes aux lettres », peuvent être utilisées afin de créer accès à un TBI pour initier des demandes RDIE par des investisseurs qui ne qualifieraient normalement pas sous les termes du traité. L'inclusion d'exigences additionnelles dans tous les TBI (comme celle d'avoir le siège social et/ou des activités économiques effectives³³³ dans le pays d'origine) et ferme la porte à la pratique du «treaty shopping ».

2-1 Le litige opposant la société ORASCOM avec l'Etat algérien : les aspects relatifs à la définition du concept « investisseur ».

Le contrat d'Etat met en relation un Etat- Etat d'accueil de l'investissement – et un investisseur privé étranger de la nationalité d'un autre Etat pour la réalisation d'un projet sur le territoire de l'Etat d'accueil. L'articulation du rapport contractuel dans cet arbitrage révèle l'importance accordée à la notion « d'investissement ».

2-1-2 L'objet de l'arbitrage : la notion de direction effective

³³³ En absence de consensus sur la définition de ce qui constitue des « activités économiques effectives », il est impératif d'inclure des critères pour clarifier ce terme, en tenant compte des travaux initiés par l'OCDE sur cette question.

Cet arbitrage a été engagé devant le Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements (« CIRDI ») sur le fondement de la Convention pour le règlement des différends relatifs aux investissements entre États et ressortissants d'autres États, en date du 18 mars 1965, et de l'Accord entre l'Union économique belgo luxembourgeoise et la République algérienne démocratique et populaire concernant l'encouragement et la protection réciproques des investissements(TBI, signé le 24 avril 1991 (entré en vigueur le 17 octobre 2002).

Cet arbitrage concerne la société Orascom TMT Investment S.ARL. (OTMTI), qui a été constituée au Luxembourg le 24 mai 2005. Jusqu'au 29 novembre 2012, OTMTI était dénommée Weather Investments II S.ARL. Son siège social est situé au 31-33, Avenue Pasteur, L-2311 Luxembourg et la République algérienne démocratique et populaire.

Ce différend découle des investissements prétendument réalisés par Orascom TMT Investments SARL pour construire un système de téléphonie mobile en Algérie.

En mai 2001, l'Algérie a lancé un appel d'offres pour l'attribution d'une deuxième Licence Groupe Spécial Mobile (« Licence GSM ») en vue de développer un réseau de télécommunications mobiles pour l'Algérie. L'offre retenue pour la Licence GSM a été celle de la société égyptienne Orascom Telecom Holding S.A.E. (« OTH », désormais dénommée Global Telecom Holding, « GTH ») pour un montant de 737 millions de dollars américains.

OTH a commencé ses activités en 2002, par le biais de sa filiale algérienne, Orascom Telecom Algérie S.P.A. (« OTA »). OTA exerçait ses activités sous les marques Djazzy et Allo.

Lors de ce litige il, a été soulevé de nombreuses objections préliminaires. Le Tribunal estime qu'il convient d'examiner les objections de la société en quatre catégories principales lesquelles ne seront pas développées car nous nous arrêterons seulement au premier point relatif à l'examen de la « qualité d'investisseur » au sens de l'article 1(1) b du TBI en rapport avec ce travail. Nous allons exposer les principaux points développés lors du débat contradictoire entre la société Orascom TMT Investments SARL (Demanderesse) et la République algérienne démocratique et populaire(Défenderesse).

Le Tribunal déterminera si la Demanderesse satisfait aux conditions *ratione personae* au regard de la Convention CIRDI et du TBI, en particulier si elle a la qualité

« D'investisseur » au sens de l'article 1(1)(b) du TBI

2-1-3 Compétence *ratione personae* : la demanderesse est-elle un investisseur au sens de l'article 1(1)(b) du TBI ?

« La partie algérienne soutient que le TBI exige que « l'investisseur » ait son « siège réel » dans l'un des États contractants (a) et que la Demanderesse n'est pas un investisseur au sens du TBI parce que son siège réel n'est pas situé au Luxembourg, mais en Égypte (b). Le Tribunal est donc incompétent *ratione personae*.

A- Pour bénéficier de la qualité d'investisseur au sens du TBI, la Demanderesse doit avoir son siège réel au Luxembourg

La Défenderesse soutient que l'article 1(1) (b) du TBI exige que « l'investisseur » ait son « siège réel » dans l'un des États contractants, ce qui renvoie au « centre de direction effective »

La Défenderesse soutient qu'en l'absence de définition de la nationalité des personnes morales dans la Convention CIRDI, il appartient aux États contractants de définir les critères permettant de déterminer cette nationalité au sens de leurs traités d'investissement⁹⁵. En ce sens, elle se réfère à l'article 1(1) (b) du TBI, qui est ainsi rédigé :

Pour l'application du présent Accord,

1. le terme « investisseurs » désigne :

- a) les « nationaux », c'est-à-dire, toute personne physique qui, selon la législation des États contractants, est considérée comme citoyen de la Belgique, du Luxembourg ou ayant la nationalité algérienne;
- b) Les « sociétés », c'est-à-dire, toute personne morale constituée conformément à la législation belge, luxembourgeoise ou algérienne, et ayant son siège social sur le territoire de la Belgique, du Luxembourg ou de l'Algérie.

Selon la Défenderesse, pour bénéficier de la qualité d'investisseur au sens de l'article 1(1) (b) du TBI, la Demanderesse doit satisfaire aux conditions cumulatives et distinctes suivantes :

- (a) elle doit être constituée conformément au droit de l'une des Parties contractantes et
- (b) son siège social doit être situé sur le territoire de celle-ci. Selon la Défenderesse, « la simple constitution d'une société sur le territoire de l'une des Parties contractantes

n'est pas suffisante pour remplir les deux conditions de nationalité prévues par l'Accord
»

La Défenderesse soutient que, conformément au principe de l'effet utile, les critères de constitution et de siège social ne peuvent avoir le même sens. Du fait que la constitution dans l'une des Parties contractantes implique un siège statutaire sur le territoire de ladite Partie contractante, toute interprétation qui attribuerait un sens identique à la constitution et au siège social doit être écartée¹⁰¹.

1- La nationalité de la Demanderesse au sens du TBI doit être déterminée par renvoi aux droits nationaux des Parties contractantes, qui se réfèrent au « siège réel ».

La position de la Défenderesse sur le droit applicable pour déterminer le sens du terme « siège social » a quelque peu évolué au fil de ses écritures. Dans sa Réponse, la Défenderesse a soutenu que la qualité de la Demanderesse en tant qu'investisseur au sens du TBI ne doit pas être fondée « sur les principes de droit luxembourgeois relatifs à la nationalité » mais plutôt sur le sens du terme « siège social » au regard des « principes de droit international applicables ».

Selon la Défenderesse, il n'est pas contesté qu'une société doit avoir son siège statutaire dans une Partie contractante pour être valablement constituée dans cette Partie contractante.

L'hypothèse présentée par la Demanderesse aux fins d'établir une distinction entre constitution et siège statutaire, à savoir la possibilité d'un transfert du siège statutaire à l'étranger, n'est pas pertinente pour interpréter le TBI, qui a été conclu en 1991, étant donné qu'une telle possibilité n'existait pas en 1991 et qu'elle demeure « très rare » aujourd'hui.

2- Les travaux préparatoires produits par la Belgique confirment l'interprétation de la Défenderesse

Selon la Défenderesse, les travaux préparatoires produits par la Belgique confirment les arguments de la Défenderesse. La Défenderesse note que l'Algérie a cherché à exclure du champ d'application du TBI les personnes physiques ou les sociétés d'une Partie contractante n'ayant pas le centre principal de leurs intérêts économiques en Belgique ou au Luxembourg. L'Algérie a ainsi proposé l'ajout de ce critère économique qui était indépendant de la nationalité, et se définissait en fonction du chiffre d'affaires moyen des

3- Le « siège réel » signifie le centre de direction effective de la société

La Défenderesse soutient que la notion de « siège réel » dans les pays de droit civil, comme c'est le cas des Parties contractantes au TBI, correspond au centre de direction effective de la société. Elle se réfère à la définition donnée par Jean Corbiau, à savoir « le cœur et le cerveau » de la société, qui, selon la Défenderesse, reste valable de nos jours et est conforme à la jurisprudence luxembourgeoise récente.

Pour identifier le siège réel, il est nécessaire de vérifier la réalité ou l'effectivité du siège par rapport à l'apparence créée par le siège statutaire. Selon la Défenderesse, la présomption d'identité entre le siège statutaire et le siège réel est une présomption simple, qui peut être renversée par tous moyens. Le critère principal pour localiser le siège réel est le lieu où sont prises les décisions importantes se rapportant à la marche de l'entreprise. Bien que la Défenderesse et la Demanderesse soient toutes deux d'accord sur le fait que les facteurs devant être pris en considération incluent le lieu où se tiennent les réunions des organes sociaux, où sont fournis les services administratifs, où est tenue la comptabilité, et où est adressée la correspondance ou d'où elle est envoyée, la Défenderesse soutient qu'il convient de s'assurer de l'effectivité de ces facteurs. Ainsi, le lieu où se tiennent les réunions des organes sociaux est certes pertinent, mais il est nécessaire de vérifier comment se déroulent ces réunions. De même, ce n'est pas le lieu où sont conservés les livres comptables qui importe, mais celui où la comptabilité est effectivement tenue.

4- Le siège réel de la Demanderesse est situé en Égypte

L'Algérie soutient que le siège réel de la Demanderesse est situé en Égypte. Elle fait valoir en particulier que le cerveau et les organes opérationnels de la Demanderesse sont situés au Caire, d'où M. Sawiris et son équipe dirigent effectivement la société (i). En outre, le Conseil de

gérance n'est pas le véritable organe de direction de la société et le fait que ses réunions se tiennent de manière formelle au Luxembourg n'établit pas que le siège réel de la Demanderesse est situé dans ce pays.

5- La direction effective de la Demanderesse est située au Caire

La Défenderesse soutient que le cerveau et les organes opérationnels de la Demanderesse sont situés au Caire, d'où M. Sawiris dirige la société avec l'assistance de son équipe¹. M. Sawiris prend toutes les décisions stratégiques depuis ses quartiers généraux au Caire et il constitue le « centre intellectuel autour duquel s'organisent toutes les opérations et activités de la société ».

En outre, toute l'équipe de M. Sawiris est située au Caire. La Défenderesse note que Mme Wafaa Latif, un Gérant A de la société, assiste M. Sawiris depuis le Caire dans la direction des affaires. De plus, la plupart des personnes impliquées dans la négociation et la réalisation des opérations de la Demanderesse (en particulier la cession de Weather Investments à VimpelCom) sont des salariés proches de M. Sawiris résidant au Caire. Par ailleurs, la Défenderesse affirme que les comptables de la société travaillent au Caire, comme l'attestent les relevés de Banca IMI adressés au « Corporate Accounting Department » de la Demanderesse au Caire.

La Défenderesse affirme en outre que « la majorité des contrats conclus par Weather II et des relevés bancaires [...] entre 2005 et 2007 indiquaient comme adresse de domicile de WeatherII, l'adresse professionnelle de M. Naguib Sawiris au Caire ».

Enfin, les certificats de résidence délivrés par le Luxembourg, sur lesquels se fonde la Demanderesse, ne sont pas pertinents, car de tels certificats sont délivrés à toute société dont le siège statutaire est situé au Luxembourg. En l'absence de tout document officiel attestant de la nationalité luxembourgeoise de la Demanderesse, il appartient au Tribunal de prendre en considération l'ensemble des éléments factuels, pour déterminer si le siège réel de la Demanderesse, à savoir son centre de direction effective, est situé au Luxembourg.

B- La position de la Demanderesse

La Demanderesse soutient que le Tribunal est compétent *ratione personae* car elle est un ressortissant au sens de l'article 25 de la Convention CIRDI et un investisseur protégé au sens de l'article 1(1) (b) du TBI.

En somme, la Demanderesse soutient qu'elle a été constituée au Luxembourg conformément au droit de cet État et que son siège social est et a toujours été situé au Luxembourg.

La Demanderesse est donc un investisseur au sens de la Convention CIRDI et du TBI, car le sens ordinaire de la notion de « siège social » dans le TBI est « registered office » (a). De l'avis de la Demanderesse, les travaux préparatoires du TBI, qui ont été produits par la Belgique, confirment une telle interprétation. La Demanderesse fait valoir qu'en tout état de cause, même en admettant que la notion de « siège social » désigne le « centre de direction effective », la Défenderesse n'est pas parvenue à satisfaire la lourde charge de prouver que le centre de direction effective est situé en Égypte, les éléments de preuve confirmant que ce centre est situé au Luxembourg (b).

En outre, selon la Demanderesse, des moyens complémentaires d'interprétation confirment que le sens ordinaire du terme « siège social » est « registered office ». En particulier, la Demanderesse soutient que, bien que le TBI ait été conclu en français, en néerlandais et en arabe, la Belgique a déposé une traduction non officielle en anglais du TBI en vue de sa publication dans le Recueil des Traités des Nations Unies, qui utilise « registered office » pour « siège social »¹⁷⁸. En outre, le Modèle de TBI de l'UEBL prévoit en anglais que « [t]he term 'investors' shall mean ... the 'companies', i.e. any legal person constituted in accordance with the legislation of the Kingdom of Belgium, of the Grand-Duchy of Luxembourg or of

_____ and having its registered office in the territory of the Kingdom of Belgium, of the Grand-Duchy of Luxembourg or of _____ respectively »

En outre, de nombreux autres TBI démontrent que la notion de terme « siège social » signifie « registered office ». La Demanderesse se réfère à la pratique de l'UEBL en matière de TBI et note que, de 1984 à 2009, l'UEBL a conclu au moins 26 traités qui définissent les investisseurs par référence au « registered office » dans le texte officiel en anglais et au « siège social » dans le texte officiel en français. En outre, le TBI UEBL-Costa Rica utilise également le terme « siège social » dans le texte officiel en français et « *domicilio registral* »,

En troisième lieu, selon la Demanderesse, le terme « siège social » signifie en droit luxembourgeois « *registered office* ». La Loi luxembourgeoise sur les sociétés commerciales et son unique traduction par Elvinger, Hoss & Prüssen, certes non officielle mais largement utilisée, confirme cette interprétation. Selon la Demanderesse et ses experts, le terme « siège social » ou « siège » en droit luxembourgeois fait référence au siège statutaire d'une société.

En effet, le droit du Luxembourg utilise constamment le terme « siège social » pour se référer au siège indiqué dans les statuts¹⁸⁸.

En revanche, lorsque le Luxembourg entend désigner le siège réel, il utilise différents termes, tels que « domicile », « administration centrale » ou « siège d'opération ».

1-Le siège réel de la Demanderesse se trouve au Luxembourg

En termes de charge de la preuve, la Demanderesse considère que conformément au droit international et au droit du Luxembourg, la Défenderesse a la lourde charge de prouver que le siège réel de la Demanderesse est dissocié de son siège social. Il n'appartient pas à la Demanderesse d'établir que son siège réel est situé au Luxembourg ; il appartient à la Défenderesse de prouver le contraire. Les tribunaux appelés à se prononcer dans des affaires d'investissement confirment cette répartition de la charge de la preuve, y compris en ce qui concerne la nationalité.

2 -Le Conseil de gérance n'est pas le véritable organe de direction de la Demanderesse

La Défenderesse soutient en outre que le Conseil de gérance n'est pas le véritable organe de direction de la Demanderesse et qu'il ne remplit pas le rôle qui lui est attribué par les Statuts. Par conséquent, le fait que ses réunions se tiennent de manière formelle au Luxembourg ne peut pas être considéré comme une indication que le siège réel de la Demanderesse est situé au Luxembourg.

En premier lieu, la Défenderesse soutient que le Conseil de gérance se contente de ratifier les décisions prises par M. Sawiris depuis Le Caire. En particulier, les Gérants B sont dépourvus de tout pouvoir décisionnaire et ils ne disposent d'aucune marge de manœuvre lors de l'approbation des décisions. En outre, étant donné le nombre de mandats sociaux exercés par chaque Gérant B, il leur est impossible d'assurer un suivi réel des affaires de chaque société et de prendre des décisions éclairées sur les propositions soumises au Conseil de gérance. Les Gérants B de la Demanderesse ne sont pas informés des affaires de la société qu'ils sont censés administrer, parce qu'ils ne participent ni à la négociation ni à la conclusion des contrats de la société.

En conséquence, la Défenderesse observe que le Conseil de gérance ne remplit pas son rôle d'organe chargé de la direction de la société qui lui est attribué par les statuts de la Demanderesse.

Selon la Défenderesse, l'exigence d'une direction exclusive et effective de la société à partir du Luxembourg, qui est prévue par les statuts, n'est donc manifestement pas respectée. Le rôle du Conseil de gérance se limite plutôt à la réalisation de tâches administratives. Il n'existe dès lors aucun élément démontrant que le centre de la direction effective se situe au Luxembourg.

En conclusion, la Défenderesse soutient que le Tribunal n'est pas compétent *ratione personae*, les conditions de l'article 1(1)(b) du TBI n'étant pas remplies. En effet, elles exigent que le siège social réel de l'investisseur soit situé au Luxembourg, alors que le centre de la direction effective de la Demanderesse se trouve au Caire.

C- Les conclusions du tribunal par rapport à la qualification de l'investissement

Nous exposons les principales conclusions émises par le tribunal au regard de cette question.

Article 31 de la Convention de Vienne :

Aux termes de l'article 31 de la CVDT, un traité « doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but ». Le point de départ de l'interprétation est le « sens ordinaire » du texte. Celui-ci doit être déterminé dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but du traité, de tout accord ultérieur intervenu entre les Parties contractantes ou de toute pratique ultérieurement suivie par elles au sujet de l'interprétation du traité, et de toute autre règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les Parties contractantes.

Le sens ordinaire du terme « siège social » n'est pas univoque. En soi, ce terme se réfère simplement au siège d'une société, par opposition à n'importe quelle autre entité, par exemple le siège d'un tribunal arbitral. Au-delà, le siège d'une société ou siège social peut être soit statutaire – il s'agit alors du siège qui est indiqué dans les statuts de la société - soit réel – il s'agit alors du siège effectif où la société est réellement dirigée. Dans ce sens, le Tribunal partage l'avis du tribunal dans l'affaire Tenaris et Talta selon lequel ce terme est « *susceptible of either a formal or substantive meaning* ».

Pour clarifier le sens ordinaire du terme, il convient de tenir compte du fait qu'il peut être utilisé dans différents domaines du droit. En premier lieu, il peut être utilisé dans le droit national à des fins internes. Par exemple, la Loi luxembourgeoise sur les sociétés commerciales utilise

normalement le terme « siège social » avec la connotation de « siège social statutaire » dans le même sens que « *registered office* »²⁸³.

En outre, ce terme peut être utilisé à titre de critère de rattachement en droit international privé pour déterminer la nationalité ou la *lex societatis* régissant une société. Dans ce sens, un certain nombre de pays définissent la nationalité d'une société par référence au lieu de constitution, alors que d'autres adoptent le critère du siège effectif ou centre de direction effective. En outre, d'autres domaines du droit interne peuvent se référer à la nationalité des sociétés, tels que ceux relatifs au commerce avec des pays ennemis, à des sanctions et à la fiscalité. Un domaine différent est celui du droit international coutumier qui s'intéresse à la nationalité pour les besoins de la protection diplomatique.

Enfin, toujours en droit international, certains traités définissent les « ressortissants » d'un Etat (y compris les sociétés) pour les besoins de ces traités. Tel est notamment le cas des accords de protection des investissements étrangers, comme le présent TBI, de conventions fiscales bilatérales, traités de paix, et conventions sur la réparation des dommages de guerres.

Étant donné la diversité de ces domaines il est important de reconnaître que les principes relatifs à la détermination de la nationalité dans un certain cadre ne s'appliquent pas nécessairement dans un autre cadre, ce qui ne ressort pas toujours des écritures des parties. En effet, le sens d'un terme dans un certain domaine peut ne pas être le même dans un autre.

C'est avec cette distinction à l'esprit que le Tribunal a abordé la question préliminaire litigieuse entre les parties, celle de savoir si, conformément au droit international, le terme « siège social » employé dans le TBI doit être interprété par référence aux critères de nationalité définis par le droit interne applicable, comme le soutient l'Algérie, ou si le TBI renferme une notion autonome de nationalité de l'investisseur, comme le prétend OTMTI.

Cela étant, en application de l'article 31 de la CVDT, le Tribunal ne saurait admettre que la condition de siège social à l'article 1(1)(b) du TBI fasse référence à des exigences du droit interne de la nationalité. La structure grammaticale et syntaxique de la disposition et le contexte dans lequel le terme « siège social » est employé montrent que, pour les sociétés, le TBI prévoit une condition de compétence *ratione personae* autonome ou spécifique au traité.

Alors que l'article 1(1)(a) du TBI renvoie à des conditions du droit interne en matière de nationalité pour les « personnes physiques » et que l'article 1(1)(b) opère un renvoi similaire au droit interne pour la constitution d'une société, aucune référence au droit interne ne s'applique au « siège social ».

Il est à juste titre incontesté que le principe de l'effet utile joue un rôle important dans l'interprétation des traités.

Bien qu'il ne soit pas expressément énoncé dans la CVDT, ce principe d'interprétation est normalement relié à l'objet et au but du traité et au principe de la bonne foi, et est réputé partie intégrante de la règle générale d'interprétation posée à l'article 31 de la CVDT³³⁴.

3- Le libre transfert des fonds : capitaux sortant et entrant des IDE

Le libre transfert de fonds permet à un investisseur étranger de disposer librement de son investissement et des sommes s'y rapportant. Par contre, une clause inconditionnelle de transfert de fonds dans l'AII pourrait lourdement réduire la capacité du pays d'accueil de traiter les entrées et les sorties soudaines de capitaux, des difficultés liées aux balances de paiements et tous les problèmes d'ordre macroéconomique³³⁵.

Les TBI examinés autorisent le libre transfert de fonds.

Par ailleurs, il est à noter que la majorité des TBI ne précisent pas si ce libre transfert s'applique pour les transferts de capitaux entrants ou sortants. Certains TBI signés contiennent une liste non exhaustive des transferts permis (tels que le libre transfert d'investissements, de revenus et de propriété).

Aucun des TBI signés ne contient des exceptions justifiées par des difficultés sérieuses de balance de paiements, ni des exceptions sur la base de législation nationale.

De plus en plus, les récents AII, prévoient des exceptions qui permettent aux Etats d'imposer des restrictions au transfert de fonds pour assurer le respect de la législation de l'Etat hôte dans des circonstances particulières (par exemple pour prévenir le blanchiment d'argent ; pour assurer le respect des obligations fiscales de l'investisseur).

Se réserver le droit de restreindre le libre transfert de fonds (tout en respectant les principes d'équité, de non-discrimination, de bonne foi, et de proportionnalité) en ce qui concerne la

³³⁴ Site du Cabinet Shearman & Sterling llp-Paris, <https://shearman.sharefile.com> « Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements Affaire CIRDI ARB/12/35Orascom TMT Investment S.ARL demanderesse contre la République algérienne démocratique et populaire Défenderesse, date d'envoi aux parties : 31 mai 2017.

législation nationale notamment au titre des obligations fiscales de l'investisseur/investissement au sein du pays d'accueil

La facilitation des investissements est cruciale pour la croissance inclusive et le développement durable.

Dans le dispositif d'action globale pour la promotion des investissements, la recherche d'une politique bénéfique en terme d'attractivité des investissements étrangers repose inéluctablement par une meilleure cohérence entre les réformes fiscales et la politique d'investissement, et ce par la recherche des articulations nécessaires qui déterminent les moyens les plus efficaces de sauvegarder le droit de réglementer, tout en protégeant et en facilitant les investissements.

Il est observé que la plupart des AII signés par l'Algérie ne prêtent pas beaucoup d'attention à la facilitation des investissements. Ainsi, la plupart de ces TBI n'ont pas de dispositions relatives à la promotion et la facilitation des investissements malgré l'objectif principal de l'accord qui est d'attirer les investissements directs à l'étranger.

A cet égard, il est essentiel de rechercher une asymétrie entre les des options choisies en termes de facilitation des investissements et les AII pour ne pas aboutir à des divergences qui restreindraient la promotion et la protection des investissements par notamment de :

- Clarifier les définitions et les standards de protection pour éviter des interprétations arbitrales imprévisibles et, afin de préserver le droit de réglementer tout en protégeant l'investisseur ;
- Introduire des limitations et des améliorations des dispositions portant sur le règlement des différends entre investisseur et Etat pour améliorer le règlement des différends en matière d'investissement ;
- Introduire des dispositions sur la promotion des investissements responsables qui reflète les responsabilités de l'investisseur pour rendre les TBI plus favorables au développement durable, ainsi que des dispositions en soutien de la facilitation des investissements.

Conclusion du chapitre 1.

Un programme efficace de promotion des investissements doit reposer sur une conception claire de la manière dont les IDE s'intègrent dans la stratégie globale de développement et, plus particulièrement dans le renforcement des capacités de production.

La carte d'entrée des IDE permet de savoir dans quelle mesure les pays d'accueil participent à la mondialisation et montre de manière indirecte comment se répartissent les effets bénéfiques de ces investissements.

Aussi, l'importance de l'existence des conventions fiscales internationales va de pair avec l'objectif d'attraction des IDE. En effet, par la conclusion des CFI, l'Etat cherche à organiser des situations qui naissent des échanges et de la mobilité tant des personnes que des biens dans le monde entier et, plus particulièrement, tente d'encadrer, d'une part le risque de double imposition du fait de la confrontation de deux ou plusieurs souverainetés fiscales et, d'autre part, le risque de fuite devant l'impôt.

CHAPITRE II : ANALYSE DES MESURES D'ENCADREMENT DE L'INVESTISSEMENT DIRECT ETRANGER : LES AJUSTEMENTS APORTEES PAR LA LOI 16-09 DU 03 AOUT 2016 RELATIVE A LA PROMOTION DES INVESTISSEMENTS UN CONTEXTE LIBERAL.

En adoptant et en mettant en œuvre, pour la cinquième fois depuis notre indépendance, cette énième réforme du dispositif régissant l'investissement, l'Algérie se dote d'un instrument juridique et fiscal majeur destiné à relancer et à promouvoir son développement économique et social. Pays dépendant principalement de la rente pétrolière, il est en quelque sorte « condamné » à moderniser son appareil industriel.

Comme on peut le constater, la nouvelle loi 16-09 du 03 aout 2016 relative à la promotion de l'investissement apporte des innovations importantes qui ne peuvent que contribuer à la clarification et l'amélioration du climat des affaires. Une certaine cohérence est recherchée pour trouver une meilleure adéquation entre la politique d'investissement prôné par les pouvoirs publics et le régime incitatif. Ce qui paraît primordial donc aujourd'hui, ce n'est pas tant l'édiction de règles particulières visant à régir telle ou telle situation, mais l'intégration de la politique d'incitation des investissements dans la politique économique d'ensemble visant principalement l'émergence d'un appareil productif performant.

Section 1 : La nouvelle loi sur la promotion de l'investissement : contexte et perspectives

Dans cette section il est mis en exergue les révisions du dispositif régissant l'investissement en vue de l'amélioration de l'environnement de l'entreprise et de l'investissement autour de trois axes suivants :

- L'ajustement du cadre de régulation de l'IDE,
- La mise en adéquation entre système d'incitations et politique économique,
- La révision des mécanismes de gestion des investissements.

Paragraphe1 : L'ajustement du cadre de régulation de l'IDE

Pour le gouvernement, l'IDE utile garde toute sa place dans la politique de développement et de croissance du pays. Ce constat recommande l'adoption, à l'égard de ce type d'IDE, d'une démarche encourageant le « *recours à des partenariats avec des opérateurs étrangers de renom qui continueront à être sollicités pour accompagner et intensifier notre développement national, sur la base de l'intérêt mutuel ainsi que du transfert de savoir-faire et de technologie* ³³⁶ ».

Il s'agira, pour approfondir son implication, dans la réalisation des objectifs que se fixe l'Etat, d'ajuster les règles qui le régissent pour faciliter l'entrée des flux utiles de capitaux tout en limitant, dans toute la mesure du possible, ceux qui ne sont pas souhaités.

A- L'ajustement du cadre de régulation des flux entrants de capitaux à la politique économique de l'IDE

L'ajustement mis en œuvre consiste en un repositionnement, de certaines règles, dans les textes dont elles relèvent naturellement, l'abrogation de certaines autres en raison, non seulement, de leur infaisabilité mais aussi des effets contreproductifs qu'elles génèrent, enfin l'adaptation de celles qui paraissent devoir être conservées après neutralisation de leurs effets indésirables.

1- Le repositionnement de certaines règles

Le repositionnement de certaines règles dans leurs textes naturels vise à remettre de l'ordre dans le code des investissements marqué, du fait de la multitude des retouches dont il a fait l'objet, par l'opacité, l'illisibilité et la contradiction. Son efficience est affectée par l'introduction de nombreuses règles pas toujours en rapport avec son objet. Ainsi en est-il de la règle dite « 49/51% », de celle portant sur le recours obligatoire au financement interne et de celles régissant le partenariat avec les entreprises publiques qui ont fait l'objet d'ajustement.

336 Programme du gouvernement pour 2016.

1.1 La règle 49/51%

Le positionnement de la règle 49/51%, au sein du code des investissements a été à l'origine d'effets non souhaitables.

Elle s'est, en effet, révélée, difficile, voire impossible à en faire vérifier le respect, par les organes en charge de l'investissement. D'abord parce que ces organes interviennent au stade de l'admission de l'investissement en l'absence d'exigence tout aussi bien des statuts que du registre du commerce alors que la matérialisation de la satisfaction à la règle ne s'opère qu'en phase de réalisation. Ensuite, et même dans le cas où ces documents sont exigés la vérification ne sera que partielle puisque seuls les investissements éligibles et souhaitant bénéficier des avantages font l'objet de déclaration ou d'enregistrement auprès de l'ANDI.

C'est cette situation qui a permis, pour la période allant du 31/12/2008 au 31/12/2013, à 5 141 étrangers de s'infiltrer pour exercer des activités de commerce, dont 711 au titre de l'import, alors que pour la même période l'ANDI n'a enregistré que 110 déclarations d'investissements étrangers dont l'admission a été approuvée par le CNI³³⁷.

Au-delà de ces entrées, l'insertion des activités d'import dans le code des investissements, a ouvert, au profit des activités relevant de ce secteur, un droit systématique de transfert des bénéfices, alors que jusqu'ici ce type d'activités ne pouvait bénéficier de ce droit qu'au cas par cas et à la condition qu'il y ait investissement significatif selon l'appréciation de la Banque d'Algérie.

C'est pour mettre fin à ces situations que la règle est extraite de la loi relative à la promotion de l'investissement et inscrite dans une mesure proposée au titre de loi de Finances pour 2016³³⁸.

337 Note d'information interne de Direction Générale de la Promotion de l'investissement février 2017.

³³⁸La règle 51/49 est perçue comme une limite visant les participations et la gouvernance étrangères découragent l'activité des filiales étrangères, surtout dans certaines industries manufacturières capitalistiques importantes telles que l'électricité, les transports et les télécommunications. A notre sens, un aménagement de cette restriction à l'IDE serait plus judicieux, en modulant son champ d'application dans les secteurs manufacturiers et pourrait accroître notablement le stock total d'IDE provenant de l'étranger. Aussi, des gains substantiels pourraient aussi être réalisés en termes de diversification économiques.

1-2 La règle du recours obligatoire au financement interne

Le financement de l'investissement est une opération de réalisation qui intervient bien après son admission. Son maintien dans l'ordonnance 01-03 du 20 août 2001, semble difficile à justifier dès lors qu'elle revêt, désormais, du fait de la libération de l'admission des IDE, non pas une condition préalable à leur entrée, mais un engagement à réaliser, par l'investisseur, post admission. L'affirmation ne souffre d'aucune contestation, tant il est vrai qu'aucune banque ne peut déclarer un dossier de financement recevable en l'absence de registre de commerce, lui-même document marquant le début de la réalisation de l'investissement tel que défini par le décret exécutif n° 08-98 du 24/03/2008 relatif à la forme et aux modalités de la déclaration d'investissement, de la demande et de la décision d'octroi d'avantages.

La règle relève, en outre, beaucoup plus des relations financières avec l'étranger et est susceptible, de ce fait, d'être intégrée dans le corps des règles dont la mise en œuvre est assurée par la Banque d'Algérie. Il s'agit d'une question relevant des mouvements de capitaux et particulièrement ceux liés à l'endettement extérieur qu'ils soient motivés par l'investissement ou par une autre raison. Pour rappel, ce domaine a toujours été et reste encore du ressort de la Banque d'Algérie. L'article 128 de la loi sur la monnaie et le crédit, positionné sous la partie réservée au contrôle des changes et aux mouvements de capitaux, l'atteste en énonçant que *« Un comité mixte Banque d'Algérie- Ministère des finances est chargé de superviser la mise en œuvre de la stratégie d'endettement extérieur et de la politique de gestion des avoirs extérieurs et de la dette extérieure. Il est composé de deux membres nommés respectivement par le Gouverneur et par le Ministre chargé des finances »*.

En tant que règle destinée à juguler les effets non souhaités des opérations génératrices d'endettement extérieur, le recours obligatoire au financement interne, maintenu dans le code des investissements, ne couvrirait qu'une partie infime des opérations en cause. En effet les IDE hors hydrocarbures restent très modestes et ne représentent qu'un risque infime de gonflement de l'endettement extérieur comparativement aux montants autrement plus importants que représentent l'importation de biens et de services.

Aussi la règle devrait être positionnée dans un texte autre que le code des investissements qui se limite aux investissements dans deux secteurs parmi les six que comporte la nomenclature des activités économiques soumises à inscription au registre de commerce.

C'est pourquoi la nouvelle loi a inscrit la règle dans une mesure de loi de finances pour 2017.³³⁹

B- Les règles régissant le partenariat avec les entreprises publiques par ouverture du capital

Les opérations d'ouverture du capital, sont, en application de l'article 13 de la loi³⁴⁰ n° 01-04 du 20 août 2001 relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des EPE, de pures opérations de privatisation.

Le transfert de la règle 51-49 %, applicable au capital social de sociétés constituées entre l'actionnariat national et l'actionnariat étranger, rend l'actuel article 4 ter de l'ordonnance 01-03 du 20 août 2001, modifiée et complétée, sans objet et ne laissera subsister dans l'article 4 quarter de la même loi que le cas particulier de l'ouverture du capital des EPE à l'actionnariat national résident.

Or, la participation par ouverture du capital est une opération de privatisation pure au sens de l'article 13 de la loi n° 01-04 du 20/08/2001 relative à l'organisation, à la gestion et à la privatisation des entreprises publiques économiques. La règle en cause, doit, de ce fait, être extirpée du code des investissements.

C'est dans ce but qu'il est inséré, dans la loi de finances pour 2016 un article qui soumet les opérations d'ouverture du capital des EPE en direction de l'actionnariat national résident, à l'obligation, pour cette dernière, de conserver au moins 34 % du capital social.

Dans ce dernier cas et à la condition d'honorer toutes les obligations mises à sa charge lors de la conclusion de la transaction, l'actionnariat national résident peut, après une période de cinq

340 Article 13 : « La privatisation désigne toute transaction se traduisant par un transfert à des personnes physiques ou morale de droit privé autres que des entreprises publiques de la propriété de tout ou partie du capital des entreprises détenues directement ou indirectement par l'Etat et/ou les personnes morales de droit public, par cession d'actions, de parts sociales ou souscription à une augmentation de capital... »

ans lever, auprès du Conseil des Participations de l'Etat, l'option d'achat du reste des actions ou parts sociales détenues par l'Etat.

C – L'abrogation de certaines règles.

Ce sont les règles qui procèdent d'une bonne intention mais qui se sont révélées inapplicables tout en produisant, sur les investisseurs, un gros effet dissuasif. Leur abrogation est préférable à un maintien en état inactif mais menaçant.

1. La règle du bilan devises excédentaire

Elle reste difficile, voire impossible à mettre en œuvre. La même expérience tentée en 1990³⁴¹ est restée lettre morte comme l'est aujourd'hui cette mesure en attente, depuis 2009, d'une instruction qui n'a jamais été prise.

Cette règle constitue, par ailleurs, une négation de la notion d'entreprise qui est synonyme de risque et d'aléas impliquant la possibilité de survenance de pertes (absence de bénéfices donc bilan devises déficitaire) ce qui ne semble pas être pris en compte dans son application.

Elle, interdirait, également, le moindre flux entrant de capital si elle était strictement appliquée lorsque l'on sait qu'en phase de réalisation le projet ne génère aucune recette ni en dinars ni en devises alors qu'elle est applicable « *durant toute la durée de vie du projet* »

Elle appauvrit considérablement la politique de promotion de l'investissement. D'élément fondamental d'une politique plus large de croissance, la promotion de l'investissement défini par tous, comme principal moteur de la croissance, est ramenée à un simple dispositif administratif de réduction des flux sortants de devises et d'impact de la balance des paiements par les revenus des IDE.

341 Règlement N° 90-03 Du 8 Septembre 1990 Fixant les Conditions de Transfert de capitaux en Algérie pour financer des activités économiques et de rapatriement de ces capitaux et de leurs revenus.

Or, il est maintenant prouvé que les mesures administratives orientées vers la réduction des flux sortants de devises restent inefficaces et ne sauraient en aucune manière endiguer des flux sortant dont la croissance naturelle est ascendante eu égard à l'accroissement de la population et de ses besoins.

Ceci est d'autant plus vrai, que les mesures de réduction des flux sortants, ciblent un poste de la balance des paiements (transferts au titre des IDE hors hydrocarbures) qui a toujours été d'un niveau plus que modeste mais cependant, toujours excédentaire au profit de l'Algérie. Les statistiques officielles le montrent bien ce qui amène à se poser la question de savoir s'il n'y a pas eu erreur de ciblage ?

En tous cas, un consensus semble aujourd'hui se former autour du constat selon lequel seul l'investissement, acte économique permettant d'engager une dynamique de substitution à l'importation et d'exportation peut efficacement combattre l'accroissement des sorties de devises et préserver l'équilibre de la balance des paiements.

Il s'agit alors de l'encourager et non pas de le gêner à travers la mise en place de procédures qui n'ont d'autre portée que la réduction d'une manière générale et indistincte des flux sortants de devises indépendamment de leur utilité économique.

Il reste, cela est vrai, à faire une distinction entre les investissements servant les intérêts du pays et ceux qui y contribuent moins. Mais cela reste l'affaire de mécanismes, pris en charge par ailleurs, de sélection des investissements à construire sur la base de dispositifs d'incitations excluant tous ceux jugés sans grande utilité pour l'économie nationale.

2- L'obligation d'information sur les mouvements de titres et les actionnaires des sociétés de droit algérien comportant une participation étrangère

Ce type d'informations reste difficile à fournir par les grandes sociétés dès lors que les titres se vendent à un rythme effréné en bourse et souvent par voie électronique et à travers internet. L'obligation d'information intégrale n'est, de ce fait, pas toujours possible.

En outre, le maintien d'une telle règle est superfétatoire dès lors que les cessions d'actions par des étrangers ou au profit d'étranger, sont soumises à une autorisation du ministre chargé de l'investissement qui dans tous les cas véhicule l'information recherchée par l'obligation d'information ci-dessus évoquée.

D- L'adaptation de certaines mesures

1. Le droit de préemption

Le droit de préemption a perdu le rôle d'instrument de contrôle de l'accès des étrangers à l'économie nationale depuis la suppression de la procédure d'examen préalable par le CNI des IDE. On pourrait, dans cette situation, se satisfaire, pour la minoration de valeur des transactions de l'espèce, du droit de préemption institué par le code de procédures fiscales (article 38 *quinquies*) au profit de l'administration fiscale, sous réserve de son extension aux actions et parts sociales. Une mesure de la loi de finances, allant dans ce sens, a été adoptée par la loi de finances complémentaire pour 2015.

Un verrouillage des cessions opérées par ou au profit des étrangers, est, en parallèle, opéré par la loi qui soumet toutes cessions d'actions ou de parts sociales ainsi que d'actifs par ou au profit d'étrangers, à une autorisation du Ministre en charge de l'investissement. La procédure du contrôle des cessions, usitée dans la majorité des législations relatives à l'investissement, remplace, ainsi le droit de préemption, qui reste une mesure à caractère démesurée pour les petites opérations, mais aussi exorbitante du droit commun.

2. La règle du recours obligatoire au financement interne et garantie de transfert

La règle du recours obligatoire au financement interne et garantie de transfert traité dans le chapitre précédent a fait l'objet d'un ajustement. En effet, le législateur pour faire obstacle à la minoration du capital des sociétés bénéficiant du droit à transfert des revenus et des produits de la liquidation et de la cession, à travers l'exigence, pour l'accès à ce droit, d'un apport minimum en fonds propres.

En effet, les seuils minima, prévus par l'article 25 de la loi n° 16-09 du 3 août 2016, disposent que pour le bénéfice de la garantie de transfert, calculés par tranches sur la base de la part de financement incombant à l'actionnariat étranger dans le coût total de l'investissement, sont fixés comme suit :

- 30 % lorsque le montant de l'investissement est inférieur ou égal à 100.000.000 DA ;
- 15% lorsque le montant de l'investissement est supérieur à 100.000.000 DA et inférieur ou égal à 1.000.000.000 DA ;
- 10% lorsque le montant de l'investissement est supérieur à 1.000.000.000 DA³⁴².

La part de financement du coût total de l'investissement incombant à l'actionnariat étranger, est proportionnelle à la quotité détenue par ce dernier dans le capital social de la société.

La non-satisfaction aux seuils minima, ci-dessus fixés, ne fait pas obstacle au bénéfice des avantages. Elle prive, cependant, l'investissement de la garantie de transfert, prévue par l'article 25 de ladite loi³⁴³.

3. La consultation préalable du gouvernement algérien pour les cessions à l'étranger d'actions d'entreprises étrangères possédant des actions ou des parts sociales dans des entreprises de droit algérien ayant bénéfice d'avantages ou de facilités

La mise en œuvre de cette règle est contrariée par une réalité qui rend pratiquement impossible la connaissance par les sociétés concernées des cessions d'actions échangées électroniquement et quotidiennement en bourse. Il en est de même des actions au porteur qui s'échangent par simple transmission.

C'est pourquoi la loi propose l'adaptation de cette règle en limitant la consultation préalable aux seules opérations, réalisées hors bourse, portant sur un nombre d'actions égal ou supérieur à 10 % du capital social de la société concernée, soit un niveau conférant un droit de contrôle aux nouveaux actionnaires ou associés entrant.

343 Article 16 du Décret exécutif n°17-101 du 5 mars 2017 fixant les listes négatives, les seuils d'éligibilité et les modalités d'application des avantages aux différents types d'investissement.

D'ailleurs dans sa rédaction actuelle, la disposition relative aux cessions à l'étranger d'actions de sociétés étrangères détenant des parts ou des actions dans les sociétés de droit algérien ayant bénéficié d'avantages, ne fixe pas de méthode pour décompter le nombre d'actions ou de parts sociales que l'Etat ou l'entreprise publique peut racheter, ce qui la rend non exécutable. Le maintien d'une disposition inapplicable nuit au dispositif régissant l'investissement³⁴⁴. Il s'agit en effet de :

- Ne viser que les cessions d'actions ou de parts sociales constituant une participation à un niveau impliquant une prise de contrôle de la société cessionnaire,
- Fixer le nombre d'actions ou de parts sociales que l'Etat ou l'EPE ont le droit d'acquérir par préemption auprès de la société de droit algérien à la même proportion que celle de la prise de participation à l'étranger.

E- Le principe de traitement national des étrangers

Le principe de traitement national des étrangers affiché au niveau du code des investissements a été remis en cause par le dispositif de régulation des IDE institué à partir de 2009. Le traitement des investisseurs étrangers est désormais différencié, sur bien des plans, par rapport à l'investisseur national résident.

Cette différenciation de traitement, non seulement, contredit le principe du traitement national, mais s'inscrit, également, en faux, par rapport aux engagements internationaux du pays résultant des nombreuses conventions bilatérales, régionales et multilatérales signées par l'Algérie en matière d'encouragement et de protection des investissements.

La nouvelle loi 16-09 relative à la promotion des investissements substitue le traitement national par le traitement juste et équitable, sous réserve, toutefois, des conventions internationales signées par le pays.

344 A ce jour, le nouveau texte d'application intitulé Décret exécutif relatif à la cession des investissements acquis sous régime fiscal privilégié et à l'exercice du droit de préemption n'est pas encore publié, il est en examen au niveau du Secrétariat Général du Gouvernement.

F- L'adoption du principe de non cumul des avantages : mise en synergie des dispositifs des avantages

La loi se propose de mettre fin au cloisonnement entre les différents dispositifs d'incitations, en vigueur, qui constitue un obstacle à la concrétisation de la recommandation, du gouvernement, portant sur la modulation des avantages en fonction de la politique économique.

Il réalise, de la sorte, leur mise en synergie, dans un but d'optimisation des soutiens de l'Etat et de mise en convergence de ces derniers vers la réalisation d'objectifs communs. Cette mise en synergie est réalisée, par la suppression de la règle dite de non cumul qui se pratiquait en contradiction avec les dispositions du code des investissements lui-même³⁴⁵ et l'édition d'une règle consistant à faire bénéficier l'investisseur **de l'incitation la plus avantageuse** en cas de coexistence d'avantages de même nature.

Paragraphe 2 : Les ajustements organisationnels : les organes en charge de l'investissement

Sont mis en exergue dans ce paragraphe les ajustements organisationnels opérés par la nouvelle loi sur la promotion de l'investissement en matière de gestion des avantages.

A- Les organes chargés de la promotion de l'investissement : Création des centres de gestion des avantages

1- L'ajustement des missions de l'agence nationale de développement de l'investissement (ANDI)

Elle est placée sous la tutelle du chef du gouvernement. Au sens de l'article 06 de l'ordonnance 01-03 du 20 Août 2001, « Il est créé, auprès du Chef du Gouvernement, une agence nationale de développement de l'investissement ci-après dénommée "l'Agence" ».

345 Article 9 de l'Ordonnance 01-03 du 20 août 2001, relative au développement de l'investissement : « Outre les incitations fiscales, parafiscales et douanières prévues par le droit commun, les investissements définis à l'article 1 et 2 ci-dessus bénéficient: »

Les nouvelles attributions, organisation et fonctionnement de l'ANDI, sont régis par le nouveau décret n° 101-117 du 05 mars 2017. L'agence est créée sous la forme d'un établissement public à caractère administratif. Elle joue un rôle de facilitateur, de promotion et d'assistance à l'investissement. La nouvelle loi sur la promotion de l'investissement lui consacre des missions spécifiques qui se résument comme suit :

1-1 L'érection de l'Agence en pôle spécialisé d'aide à l'investissement et à l'entreprise

L'Agence Nationale pour le Développement de l'Investissement, dont le statut d'établissement public administratif est reconduit par maintien en vigueur de l'article 6 de l'ordonnance 01-03 du 20 août 2001 en portant création, est débarrassée de la mission de gestion des avantages pour être recentrée sur ses missions les plus nobles.

1-2- Le recentrage de l'Agence sur ses missions essentielles

La mise en place d'un processus automatique d'accès aux avantages, permettra à l'Agence, de se délester d'une grande partie des tâches de gestion des avantages sur laquelle elle s'est focalisée au détriment de toutes ses autres missions bien plus importantes au regard des objectifs poursuivis par le Gouvernement en matière d'amélioration du climat des investissements et de l'environnement de l'entreprise.

Cette transformation se produira essentiellement au niveau de la mission de gestion des avantages qui est transférée à **un centre de gestion des avantages** créé spécialement pour assurer cette tâche. L'ANDI pourra, de la sorte, se limiter à la gestion, jusqu'à épuisement du stock de dossiers relevant des dispositifs de soutien antérieurs à l'abrogation de l'ordonnance 01-03, ainsi qu'à la négociation et à l'élaboration de la convention d'investissement pour les projets remplissant les critères permettant de les considérer comme présentant un intérêt particulier pour l'économie nationale.

A cet égard, toutes les ressources de l'ANDI libérées du fait de son recentrage sur ses missions les plus importantes, seront redéployées pour prendre en charge de manière effective, après formation et/ou éventuel apport extérieur, les missions de promotion proactive de l'investissement national et étranger.

2- Une meilleure territorialisation de la politique d'investissement : un meilleur encadrement économique

Chargée de missions de service public incombant à l'Etat, l'Agence conserve son statut d'Etablissement Public administratif financé sur budget de l'Etat. Le cloisonnement entre institutions, administrations et organismes relevés par tous les diagnostics, au niveau des dispositifs d'incitations est supprimé avec l'entrée de toutes les structures concernées par les soutiens et aides sectorielles aussi bien au niveau du CNI, qu'au niveau du conseil d'administration de l'Agence.

La mission de promotion, d'information, de facilitation, d'aide, d'assistance et de suivi sera assurées par des structures au niveau des collectivités locales auxquelles s'adjoignent quatre centres coordonnés, chacun par un animateur et intégrant l'ensemble des services d'animation économique locale, c'est-à-dire toutes les administrations, institutions et organismes publics intervenant à un titre ou à un autre, au niveau local, dans la création de l'entreprise et la réalisation de l'investissement qui, aujourd'hui, travaillent en vase clos, dans des endroits éparpillés, sans coordination et surtout sur la base d'une attitude de puissance publique. La réorganisation opérée à la faveur de la nouvelle loi vise la mise en synergie, des services d'animation économique locale, la coordination de leur action en vue du développement d'une démarche marquée par le service à l'investissement et à l'entreprise.

Cette démarche fait progresser la notion de guichet unique actuel en guichet polyvalent réunissant dans un même espace géographique l'ensemble des services locaux permettant à l'investisseur d'accomplir ses formalités de réalisation de l'investissement et à l'entrepreneur de créer son entreprise. Elle réalise la coordination de services dont l'action converge, dans divers domaines, vers la promotion de l'investissement et la création d'entreprises, elle met l'administration au service de l'activité économique et rapproche cette dernière de ses usagers. L'interconnexion des divers services la composant est un facteur d'allégement des formalités et à de simplification des procédures.

Cet espace comporte, outre les services de cette agence, les 4 centres suivants fédérant chacun un ensemble de services et animé soit par un cadre de l'Agence, soit par un cadre de l'administration ou de l'organisme le plus concerné, placé sous la tutelle hiérarchique de son administration d'origine et la tutelle fonctionnelle du directeur de la structure locale de l'ANDI :

- **Un centre de gestion des avantages** pour la mise en œuvre des avantages prévus par le code des investissements, ainsi que ceux dédiés à la promotion de la PME, placé sous la responsabilité d'un chef de centre ayant rang minimum d'inspecteur principal des impôts assisté d'agents de l'agence ayant exercé des tâches de gestion des avantages,
- **Un centre d'accomplissement des formalités** organisé en forme de guichet unique chargé de fournir des prestations liées à la réalisation des projets, comportant notamment les services de facilitation et d'obtention des permis et autres autorisations ainsi que la réception des dossiers d'obtention des aides sectorielles, animé par un cadre de la wilaya,
- **Un centre de soutien à la création**, au développement des entreprises et de l'entrepreneuriat, animé par un représentant de l'ANDPME, comportant les services d'appui et d'accompagnement des porteurs de projets, ainsi que les incubateurs, et pépinières d'entreprises,
- **Un centre de promotion territoriale**, animé par un cadre de l'agence, regroupant les services locaux de l'Agence assurant la promotion des potentialités locales, l'attrait des capitaux et des investisseurs dans les localités relevant de la compétence de la structure locale concernée de l'ANDI et l'observation du climat local d'investissement.

B- Le Conseil National de l'Investissement (CNI) :

La création de ce conseil est l'une des innovations majeures de l'ordonnance de 2001. Composé des plus hautes instances de l'Etat (08 ministères) et présidé par le chef de gouvernement, le CNI est impliqué directement dans l'application de la législation relative à l'investissement et dispose d'un pouvoir important en matière d'octroi des avantages.

SES fonctionnements, organisations et attributions sont rapportés dans le décret no 01-281 du 24 septembre 2001, modifié et complété par décret présidentiel n° 06-185 du 21 mai 2006. Les principales missions du CNI sont :

Au titre des fonctions de proposition et d'étude, le conseil est chargé notamment de :

- Proposer la stratégie et les priorités pour le développement de l'investissement ;
- Proposer l'adaptation aux évolutions constatées des mesures incitatives pour l'investissement ;
- Se prononcer sur les conventions passées entre l'investisseur et l'Etat algérien dans le cas des investissements présentant un intérêt particulier pour l'économie nationale afin d'obtenir les avantages du régime dérogatoire ;
- Proposer au gouvernement les décisions et mesures nécessaires à la mise en œuvre du dispositif de soutien et d'encouragement de l'investisseur ;

- Se prononcer sur les avantages à accorder.

Au titre des décisions que le CNI prend, figure :

- L'approbation de la liste des activités et des biens exclus des avantages, ainsi que leur modification et leur mise à jour ;
- L'approbation des critères d'identification des projets présentant un intérêt pour l'économie nationale ;
- L'établissement de la nomenclature des dépenses susceptibles d'être imputées au fonds dédiés à l'appui et à la promotion de l'investissement ;
- La détermination des zones susceptibles de bénéficier du régime dérogatoire prévu par l'ordonnance du 15 juillet 2006.

Section 2 : Le cadre incitatif de l'investissement direct étranger

La loi n°16-09 du 3 août 2016 relative à la promotion de l'investissement³⁴⁶ vient modifier en profondeur le droit Algérien des investissements. Le législateur inscrit cette action dans la poursuite par l'Algérie de sa réforme de l'investissement et de son chemin vers plus d'attractivité de son économie.

Cette nouvelle loi fixe le régime applicable aux investissements nationaux et étrangers réalisés dans les activités économiques de production de biens et de services.

Elle tire sa source dans les orientations contenues dans le Plan d'action du gouvernement, dans le Pacte économique et social conclu avec les partenaires sociaux, et dans la circulaire du Premier ministre du 7 août 2013 portant sur la relance de l'investissement et l'amélioration de l'environnement de l'entreprise et de l'investissement. Elle tient également compte des dispositions de la nouvelle Constitution Algérienne du 6 mars 2016³⁴⁷ et notamment de son article 43 qui dispose que : « La liberté d'investissement et de commerce est reconnue. Elle s'exerce dans le cadre de la loi. L'Etat œuvre à améliorer le climat des affaires. Il encourage, sans discrimination, l'épanouissement des entreprises au service du développement économique national ». Elle abroge l'ordonnance n°01-03 du 20 août 2001³⁴⁸ relative au développement de l'investissement. Le nouveau cadre juridique des investissements est donc désormais fixé par les dispositions de la loi de finances pour 2016, la loi 16-09 et de ses décrets exécutifs pris au mois de mars 2017³⁴⁹.

Paragraphe 1 : Les avantages communs à l'ensemble des investissements éligibles

La nouvelle Loi sur la promotion des investissements prévoit deux régimes de faveur, un régime général, qui accorde des avantages en matière fiscale et douanière, et un régime dérogatoire composé à son tour de deux régimes, qui visent à favoriser certains investissements en fonction de leurs objets ou leurs localisations. Chacun d'entre eux prévoit une gamme d'avantages, tant au titre de la réalisation qu'au titre de l'exploitation. Il s'agit de mesures incitatives applicables

346 Journal Officiel de la République Algérienne n°46 du 3 août 2016,

347 Loi n° 16-01 du 6 mars 2016 - Journal officiel n° 14 du 7 mars 2016

348 Journal Officiel de la République Algérienne n°47 du 22 août 2001

349 Journal Officiel de la République Algérienne n° 16 du 08 mars 2017

aux investissements nationaux et étrangers réalisés dans les activités économiques de production des biens et services.

A- La nature des investissements éligibles

Sont qualifiés comme investissements aux termes de la loi 16-09 « les acquisitions d'actifs entrant dans le cadre de création d'activités nouvelles, d'extension de capacités de production et/ou de réhabilitation » et « les participations dans le capital d'une société »⁵.

La définition au sens de la nouvelle loi de l'investissement est donc modifiée, puisqu'elle exclut dorénavant les opérations de restructuration et de privatisation. Sont accueillis, toutefois, comme investissements les projets incluant des biens rénovés et ceux étant l'objet de leasing international. Les apports étrangers sous forme de biens rénovés sont donc considérés comme investissements et sont dédouanés en dispense de toutes formalités du commerce extérieur et de la domiciliation bancaire. Pour le bénéfice des avantages prévus par les dispositions de la présente loi, les investissements doivent faire, préalablement à leur réalisation, l'objet d'un enregistrement auprès de l'Agence nationale de développement de l'investissement (ANDI) dont les modalités d'enregistrement des investissements sont fixées par voie réglementaire.

Constituent des investissements éligibles aux avantages que prévoit la loi 16-09, ceux qui concernent :

- Les investissements de création,
- Les investissements d'extension de capacités de production,
- Les investissements de réhabilitation,
- Les biens, « y compris rénovés, constituant des apports extérieurs en nature entrant dans le cadre d'opérations de délocalisation d'activités à partir de l'étranger » ;

Et les biens « faisant l'objet d'une levée d'option d'achat, par le crédit preneur, dans le cadre du leasing international à la condition que ces biens soient introduits, sur le territoire national, à l'état neuf ». Ces investissements doivent préalablement être enregistrés auprès de l'ANDI, et ne pas figurer sur les listes des activités exclues du bénéfice des avantages ("listes négatives").

L'ordonnancement du système incitatif adopté par la loi 16-09 relative à la promotion de l'investissement est construit selon une architecture juridique comportant trois niveaux :

Niveau 1 : constitué par des dispositions communes s'adressant à tous les investissements localisés en dehors des hauts plateaux et du sud pour leur accorder un minimum commun d'avantages,

Niveau 2 : constitué par des dispositions spéciales à caractère sectoriel prévoyant des avantages additionnels propres (législations sectorielles) aux investissements réalisés dans les activités entrant dans le cadre du secteur concerné ou dans les zones de développement,

Niveau 3 : regroupant les avantages susceptibles d'être accordés, par voie de convention, aux projets présentant un intérêt particulier pour l'économie nationale, en sus de ceux à caractère automatiques auxquels ils sont éligibles, selon leur localisation, au titre des avantages de droit communs et des avantages sectoriels.

B- Le régime général : niveau 1- les avantages inhérents à la phase de réalisation et d'exploitation

Ce régime concerne l'ensemble des investissements ayant fait l'objet de déclaration auprès de l'ANDI, accordés au titre de la réalisation des investissements.

1 - La phase de réalisation

Elle se caractérise par les mesures suivantes :

- l'exonération de droits de douane pour les biens et services importés et entrant directement dans la réalisation de l'investissement,
- la Franchise de la TVA pour les biens et services importés ou acquis localement entrant directement dans la réalisation de l'investissement,
- l'exemption du droit de mutation et de la taxe de publicité foncière, pour toutes les acquisitions immobilières effectuées dans le cadre de l'investissement concerné,
- l'exemption des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière ainsi que de la rémunération domaniale portant sur les concessions des biens immobiliers bâtis et non bâtis destinés à la réalisation de projets d'investissement,
- l'abattement de 90% sur le montant de la redevance locative annuelle fixée par les services des domaines,

- l'exonération, à compter de la date d'acquisition, de la taxe foncière sur les propriétés immobilières entrant dans le cadre de l'investissement sur une période de dix (10) ans,
- l'exonération des droits d'enregistrement sur les actes constitutifs de sociétés et les augmentations de capital.

2- La phase d'exploitation,

Après le constat d'entrée en activité établi par le centre de Gestion des avantages, sur une durée de trois (3) ans doivent intervenir :

- l'exonération de l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS),
- l'exonération de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP),
- l'abattement de 50% sur le montant de la redevance locative annuelle fixée par les services des domaines pendant la période d'exploitation.

C- Le régime dérogatoire

Le régime dérogatoire s'applique d'une part sur les investissements réalisés dans les zones dont le développement nécessite une contribution de l'Etat et d'autre part sur les investissements présentant un intérêt particulier pour l'économie nationale.

1- Régime dérogatoire relatif aux investissements réalisés dans des zones à développer-niveau 2

Ce régime porte sur les investissements réalisés dans les localités à développer. Ces dernières devant être définies dans un décret dont le projet est en examen³⁵⁰.

Au titre de la réalisation de l'investissement, les investisseurs bénéficient des avantages suivants :

- L'exonération de droits de douane pour les biens importés et entrant directement dans la réalisation de l'investissement ;

³⁵⁰ Le projet est soumis par les Direction Générale de la Promotion de l'Investissement au niveau du Ministère de l'Industrie et des Mines pour examen par les services du Secrétariat Général du Gouvernement chargée de mener les débats avec les différents Départements ministériels en vue de valider la version définitive du texte à soumettre à signature.

- La franchise de la TVA pour les biens et services importés ou acquis localement entrant directement dans la réalisation de l'investissement ;
- L'exemption du droit de mutation à titre onéreux et de la taxe de publicité foncière, pour toutes les acquisitions immobilières effectuées dans le cadre de l'investissement concerné ;
- L'exemption des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, ainsi que de la rémunération domaniale portant sur les concessions des biens immobiliers bâtis et non bâtis destinés à la réalisation de projets d'investissement. Ces avantages s'appliquent pour la durée minimale de la concession consentie ;
- L'exonération de la taxe foncière sur les propriétés immobilières entrant dans le cadre de l'investissement, pour une période de dix (10) ans, à compter de la date d'acquisition ;
- L'exonération des droits d'enregistrement frappant les actes constitutifs de sociétés et les augmentations de capital

La prise en charge partielle ou totale par l'Etat, après évaluation par l'agence des dépenses au titre des travaux d'infrastructures nécessaires à la réalisation de l'investissement.

La réduction du montant de la redevance locative annuelle fixée par les services des domaines au titre de la concession de terrains pour la réalisation de projets d'investissements :

- Au dinar symbolique le mètre carré (m²) pendant une période de dix (10) années et 50 % du montant de la redevance domaniale au-delà de cette période pour les investissements implantés dans les localités relevant des Hauts-Plateaux et des autres zones dont le développement nécessite une contribution particulière de l'Etat ;
- Au dinar symbolique le mètre carré (m²) pendant une période de quinze (15) années et 50 % du montant de la redevance domaniale au-delà de cette période pour les projets ' . Investissements implantés dans les wilayas du Grand Sud.

2- Les investissements présentant un intérêt particulier pour l'économie nationale – niveau 3

Notamment lorsqu'ils utilisent des technologies propres susceptibles de préserver l'environnement, de protéger les ressources naturelles d'économiser l'énergie et de conduire au développement durable.

Ces investissements donnent lieu à l'établissement d'une convention, conclue par l'ANDI.

Les investissements y afférents, sont identifiés après avis conforme du Conseil National de l'Investissement.

La convention approuvée et conclue par le Conseil suscitée est publiée au Journal Officiel de la République Algérienne Démocratique et Populaire.³⁵¹

Il est prévu une liste non exhaustive d'avantages comprenant notamment des exonérations de droits de douane, de droits d'enregistrement (actes constitutifs, augmentations de capital, mutations de propriétés), de la taxe foncière, et de la franchise de TVA, et ce pour une durée de 5 ans.

3- Les régimes généraux : les avantages inhérents à la Phase d'exploitation

3-1- Le régime général

Pour une durée de trois (3) ans pour les projets créant jusqu'à cent (100) emplois au moment du démarrage de l'activité et après constat d'entrée en activité établi par les services fiscaux à la diligence de l'investisseur. Ce régime permet :

- L'exonération de l'Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (IBS).
- L'exonération de la Taxe sur le Chiffre d'Affaires (TAP).

3-2- Le régime dérogatoire :

3- 2- 1- Le régime des Zones à développer :

Les projets réalisés dans ces zones, bénéficient pour une durée de dix (10) ans de l'exonération à compter de la date d'entrée en phase d'exploitation fixée par procès-verbal de constat établi par les services fiscaux, à la diligence de l'investisseur

- L'impôt sur le bénéfice des sociétés ;
- La taxe sur l'activité professionnelle

³⁵¹ Les dernières publications des conventions adoptées par le CNI remontent à 2004, depuis aucune Convention n'a été publiée au Journal Officiel de la République Algérienne.

3-2-2 Les investissements présentant un intérêt particulier pour l'économie nationale (le régime de la convention) - niveau 3

Ces investissements bénéficient d'avantages exceptionnels aux investissements dont le montant est égal ou supérieur à cinq milliards de dinars (5.000.000.000 DA)³⁵². Ils sont soumis à l'accord préalable du Conseil National de l'Investissement.

C- Les avantages supplémentaires au profit des activités privilégiées et/ ou créatrices d'emplois

L'article 16 de la Loi 03-16 du 20 aout 2016 relative à la promotion de l'investissement est le résultat d'une forte volonté politique exprimée par le secteur de l'industrie et des mines et le secteur du travail d'agir en commun afin d'améliorer la situation actuelle de l'emploi en Algérie. En effet, il s'agit d'une proposition formulée par le Ministère du Travail visant à instituer un moyen supplémentaire d'action en faveur de la politique de l'emploi à travers la nouvelle loi sur l'investissement. Cette démarche s'inscrit par la combinaison d'une durée d'avantages de cinq ans, au titre de la phase d'exploitation au profit des investissements créant plus de 100 emplois entre sa date d'enregistrement et l'achèvement de la première année d'avantages d'exploitation au plus tard.

Le nouveau décret exécutif fixe les investisseurs éligibles à cet avantage et porteurs de projets, créateurs « plus de 100 emplois », exception faite les investissements localisés dans le Sud et les hauts plateaux qui bénéficient de 10 années d'avantages sans fixation de niveau de création d'emplois ;

Il explicite en outre, la notion de démarrage de l'activité avec différenciation de celle relative aux investissements mis partiellement en exploitation sans bénéfice immédiat des avantages.

L'attention a été portée, dans le dispositif de ce décret sur les caractéristiques des emplois à prendre en compte pour apprécier la satisfaction du projet au nombre d'emplois requis pour le bénéfice des 5 années d'avantages d'exploitation.

352 Soit approximativement, d'une valeur de 5 millions d'euro

Sous cet aspect, il est exigé que les emplois soient directs permanents, régulièrement déclarés à la caisse de sécurité sociale et pour lesquels l'employeur est à jour de ses cotisations. Cette approche est confortée par l'Agence Nationale de l'Emploi (ANEM), dans la mesure où le recrutement doit se faire à travers elle ou par les organismes privés de placement agréés.

L'éligibilité aux avantages complémentaires ne tient pas compte des emplois existants avant l'enregistrement de l'investissement et les emplois indirects.

En outre, il est exigé de l'investisseur qu'il s'engage « obligatoirement sur les actions de création des 100 emplois, réalisées prioritairement pendant la phase d'exploitation qui concourent à l'acquisition de ces avantages » de maintenir pendant toute cette phase un effectif à un niveau supérieur à 100 emplois.

Le centre de gestion territorialement compétent a la charge de la surveillance du respect, par l'investisseur, de cette obligation.

A ce titre, l'investisseur doit fournir annuellement un état de variation des effectifs établi par l'agence de la caisse nationale des assurances sociales (CNAS) de rattachement. L'obligation de fourniture de cet état est assortie d'une sanction pouvant aller jusqu'au retrait des avantages, y compris lorsqu'ils ont été consommés, au titre des quatre années.

En cas de non-respect de ses engagements en matière de maintien des effectifs au niveau requis pour le bénéfice des cinq années d'avantages, l'investisseur s'expose au retrait :

- D'une année d'avantages e opéré par le Centre de Gestion des Avantages concerné si l'insuffisance du nombre d'employés a cumulé 3 mois au cours d'un seul exercice et
- De deux années si l'insuffisance du nombre d'employés a excédé les trois mois.

D- Le suivi des investissements et aux sanctions applicables pour non-respect des obligations et engagement souscrit : clarifications des missions.

À l'heure de la mise en œuvre des avantages prévus par la loi sur la promotion de l'investissement, la question du suivi des investissements, la détermination des missions entre les différents organismes et administration pour le suivi de l'avancement des projets, la place respective du règlement pour régir les sanctions applicables aux investisseurs n'ayant pas satisfait leurs engagements s'impose avec une acuité particulière.

Outre la volonté d'établir un schéma de suivi pertinent, le législateur, tend à délimiter la compétence des organismes intervenant dans la procédure de mise en œuvre des avantages.

En effet, le nouveau schéma organisationnel permet de déterminer le respect des engagements souscrit par les investisseurs et ce par une approche transversale par le concours de plusieurs organismes de la maîtrise du suivi des avantages fiscaux octroyés aux investisseurs. Il répond au besoin de pilotage nécessaire au respect des engagements souscrits par les investisseurs. A ce titre, pour la mise en œuvre des avantages au titre des investissements de plus de 100 emplois, sont définis les modalités particulières de pilotage encadrant les règles de compétence de chaque organisme (Administration fiscale, administration domaniale, administration douanière et la CNAS).

En matière de suivi de l'avancement des projets, les missions que l'ANDI adopte en ce domaine sont clairement déterminées tant du point de vue de leur nature juridique que de leur portée.

Dans le cadre de cette nouvelle organisation est prévue une mission de collecte de données chiffrées relatives aux suivis des projets d'investissements qui lui est désormais dévolue pendant toute la durée des avantages de réalisation et d'exploitation. Cette mission consiste dans la collecte, l'analyse des données chiffrées et leur publication destinée à suivre l'avancement des projets.

A ce titre pour faciliter l'exercice des missions de l'ANDI, l'investisseur est contraint par l'obligation d'information de fournir un état d'avancement dûment renseigné et visé par les services fiscaux.

En outre, pour s'assurer de la satisfaction, par chaque investisseur concerné, de la fourniture de l'état d'avancement l'ANDI établit semestriellement un état de rapprochement entre le fichier des investisseurs enregistrés auprès de ses guichets et le fichier des états d'avancements reçus.

Afin d'assurer une surveillance et un contrôle continu dans le suivi des investissements, il a renforcé considérablement les obligations pesant sur ces organismes en l'occurrence l'administration fiscale et douanière, l'administration domaniale et la caisse nationale de sécurité sociale en clarifiant le contenu des missions de contrôle.

A ce titre, il a été jugé nécessaire de dresser une liste exhaustive des tâches confiées aux entités habilitées dans la procédure de la mise en œuvre des avantages. En effet, les administration fiscale et douanière sont chargées du suivi de la gestion des avantages, l'administration domaniale pour le foncier industriel et la caisse nationale de sécurité sociale au titre du respect de la création de plus de 100 emplois pour porter la durée des avantages d'exploitation de 3ans à 5 ans.

S'agissant du volet sanction, le législateur a précisé la déchéance du droit aux avantages pour l'investisseur, qui est admise en se basant sur les avis des services chargés de veiller au respect des obligations et engagements liés au bénéfice des avantages ou de tout autre administration ou organisme concerné par la mise en œuvre des avantages.

Paragraphe 2 : Les principes et les procédures d'octroi des avantages fiscaux

Dans ce paragraphe, il est présenté les nouveaux mécanismes d'octroi des avantages et les nouvelles régissant les conditions d'investissements.

A- La priorisation de l'investissement productif : la mise en place d'une liste négative

Le nouveau décret exécutif fixant les listes négatives, seuils d'éligibilité et modalités d'application des avantages vient en remplacement du décret exécutif 07-08 du 11 janvier 2007 modifié et complété fixant la liste des activités, biens et services exclus des avantages, l'instruction interministérielle du 03 mars 2009 fixant les modalités d'application des avantages fiscaux aux différents types d'investissements.

Le décret fixe également les seuils d'éligibilités aux avantages pour les investissements d'extension et de réhabilitation, en matière d'apports en fonds propres pour les IDE pour ouvrir droit au transfert

Les seuils d'éligibilités sont des conditions nouvelles instituées par la loi 16-09 du 03 aout 2016 relative à la promotion de l'investissement.

Il convient de préciser, en outre, que la nouvelle loi a exclu de son champ d'application les investissements de type restructuration.

Compte tenu des nouvelles orientations en matière de réorganisation de la politique d'incitation pour être focalisée sur les investissements productifs et ceux servant la politique économique poursuivie par l'Etat, rationalisant ainsi la politique de dépense fiscale, la liste des activités exclues est élargie à plus 110 nouveaux code d'activités, notamment les activités industrielles connaissant un niveau de saturation avéré(trituration de graines oléagineuses, ciment gris), les activités de transport et les activités de location sous toutes les formes.

En matière d'avantages liés à la phase de réalisation, considérant la nouvelle approche en matière d'adaptation du dispositif incitatif à la politique économique du pays, qui s'appuie sur les secteurs clefs de la nouvelle politique de croissance, il est proposé d'octroyer les avantages aux matériaux de construction aux hôtels classés, alors que jusque cet avantage n'est accordé qu'à titre exceptionnel par le CNI pour le projet de convention.

1- Les obstacles liés à la mise en œuvre de la liste négative

Il est à souligner que l'application de de la liste négative prévue par le décret exécutif 17-101 du 05 mars 2017, constitue le point de départ de tout enregistrement d'investissement au niveau de l'ANDI.

Dès sa mise en œuvre de l'application de ce décret, celui-ci soulève des difficultés lesquelles se résument dans les points suivants :

1-1 -Les points saillants présentant des difficultés quant à leur applicabilité lors de l'enregistrement des investissements

La liste négative telle qu'élaborée fait prévaloir la sélectivité des investissements éligibles aux avantages en tenant compte des orientations économiques du Gouvernement.

Les activités non éligibles aux avantages étant reprises dans des codes d'activités fixés dans la Nomenclature des activités économiques NAE relevant du Ministère du commerce.

La liste négative est composée de deux annexes : la première annexe porte sur les activités et la seconde sur les biens.

1-2 Les activités de manufactures : le décret exécutif exige la fixation d'un taux d'intégration en recourant à un texte règlementaire:

Toutes les activités de montage et d'assemblage qui ne satisfont pas au taux d'intégration fixé par la réglementation en vigueur sont exclues des avantages.

La condition préalable à l'enregistrement par l'investisseur de sa déclaration d'investissement au titre des activités de manufacture, auprès de l'ANDI, de présenter un taux d'intégration constitue une contrainte que les investisseurs ne peuvent satisfaire qu'après entrée en production de leurs projets.

1-3 Les productions destinées à l'exportation : production d'eau minérale et boissons diverses non alcoolisées- Sauf production destinée à l'exportation

Ce mécanisme de filtrage constitue une barrière pour bénéficier des avantages fiscaux. et aussi il est une entrave pour le développement des activités sus indiquées.

Une telle condition ne peut être satisfaite au moment de l'enregistrement du dossier au niveau de l'ANDI³⁵³.

A titre comparaison dans les six pays émergents suivants on ne trouve pas ce type d'obligations de résultats.

On note par exemple pour l'Argentine, l'obligation de résultat est exigée seulement dans les industries de l'automobile et du tracteur qui sont assujetties à des obligations d'intégration locale (entre 48% et 78%), autrement il n'existe pas d'obligation de résultat.

Pour le Brésil, les fabricants d'automobiles étrangers au Brésil peuvent obtenir une réduction des droits de douanes frappant leurs importations de véhicules finis de 70% à 35%, s'ils atteignent un taux d'intégration locale de 60% et s'ils compensent leurs exportations de véhicules par des importations de pièces.

Pour le Chili, les obligations d'intégration locale concernent le secteur automobile. S'agissant des petits équipements CKD³⁵⁴, le contenu local doit être de 13%, dont 3.25% représentant de l'assemblage. Cette obligation peut être remplie moyennant l'exportation l'équivalent en composant locaux.

Pour l'Indonésie, les obligations de résultat en matière d'exportation ne sont plus une condition préalable pour une autorisation d'investissement. Les obligations d'intégration locale existent seulement dans l'industrie automobile.

Pour la Malaisie, une obligation d'intégration locale de 60% existe dans l'industrie automobile. Enfin pour les Philippines, les producteurs de véhicules à moteur doivent acheter 51% de leurs fournitures localement et sont obligés d'acquiescer des devises étrangères en échange de leurs exportations de pièces et de composant avant de pouvoir importer les petits équipements CKD/SKD³⁵⁵

³⁵³ Il est difficile voir quasiment impossible de satisfaire cette exigence, dans la mesure où le marché à l'export ne peut être fixé au préalable.

³⁵⁴ Littéralement le mot CKD en anglais signifie « Completely Knocked down », complètement démontée.

³⁵⁵ Littéralement le mot SKD en anglais signifie « Shortly Knocked down », simplement démontée.

1-4 La liste des biens et services prévue à l'annexe II de la liste négative : référence aux activités similaires :

Le sous compte 244 est exclu sauf exception : tel que rédigé le matériel de transport routier de marchandises et engins même utilisés pour leur propre compte par les briqueteries, cimenteries, carrières, BTPH et **activités similaires**

La mise en œuvre de cet article poserait des problèmes d'interprétation quant à la définition à retenir pour qualifier le concept « d'activité similaires » éligibles aux avantages. Cette rédaction « activité similaires » poserait d'énormes difficultés quant à son applicabilité

Toutefois, conformément aux dispositions de l'article 10 du Décret exécutif n° 17-101 du 5 mars 2017 fixant les listes négatives, il est prévu que les listes des activités, biens et services exclus, annexées au présent décret, soient périodiquement mises à jour, par arrêté pris conjointement entre le ministre chargé de l'investissement et le ministre chargé des finances.

Dès lors, à notre sens, de cette lecture préalable du dispositif pour la mise en œuvre de la liste négative nécessitent des ajustements afin de corriger les difficultés soulevées lors de l'enregistrement des investissements au niveau de l'ANDI et la recherche d'une meilleure cohérence entre les secteurs concernés.

B- L'automatisme de l'enregistrement des investissements : la mise en place d'une procédure allégée

1- L'élimination de la décision d'octroi d'avantages : l'institution d'un processus d'accès automatique aux avantages

La consistance des avantages et leur durée sont fixées par la loi et c'est de cette dernière et d'elle seule, que les investisseurs tiennent le droit d'en bénéficier dès lors qu'ils investissent dans une des activités déclarées éligibles. Point n'est besoin de l'intervention d'un organe ou d'une personne pour décider du bénéfice ou du refus des avantages. L'octroi de ces derniers n'est pas subordonné à une décision délivrée, après exercice, par un organisme quelconque, d'un contrôle de conformité à des conditions préalables. L'investissement éligible tient ses droits à avantages directement de la loi et leur mise en œuvre est assurée directement par les administrations fiscale et douanière selon des procédures fixées par voie réglementaire.

L'automatisme³⁵⁶ d'accès aux avantages ne signifie pas que tous les projets doivent en bénéficier ; l'Etat garde son droit souverain de soutenir les projets qui répondent aux objectifs découlant de sa politique économique. Il suffit, pour assurer cette correspondance, entre nature du projet et objectifs économiques, de mettre en place des listes négatives d'activités et de biens établies par référence à l'intérêt qu'y trouve l'Etat pour leur développement.

2- L'élimination des conditions préalables

La subordination de l'accès aux avantages à des conditions préalables exige le maintien de procédures de vérification et l'existence d'organes de l'investissement et de procédures orientées de contrôle. Un tel système constitue la mise en échec de toute velléité de simplification et le renoncement à l'allègement du parcours de l'investisseur. Il est, en tous cas, fondamentalement contraire au système d'automatisme de l'accès aux avantages qui exige l'élimination des conditions préalables d'octroi des avantages et des procédures qui les accompagnent.

C'est dans ce but que la démarche adoptée dans le cadre de la nouvelle loi sur la promotion de l'investissement, prévoit l'allègement du dispositif d'incitations, d'un certain nombre de dispositions, qui bien que, pour la plupart, non mises en œuvre, par absence de textes d'application, depuis la date de leur institution qui remonte déjà à plusieurs années, agissent à la manière d'un repoussoir sur les investisseurs qui y voient une sorte d'épée de Damoclès pesant sur leur tête.

Elles ont été instituées de nouveau alors même que les expériences identiques tentées par le passé ont abouti à l'échec. En dehors de l'infaisabilité qui caractérise certaines d'entre elles, leur maintien ne se justifie plus dès lors qu'il heurte frontalement le principe d'automatisme d'accès aux avantages et la transformation, décidée par l'Etat, des organes de l'investissement de structures d'aide et de conseils au lieu d'organes d'approbation et de contrôle préalables³⁵⁷.

356 L'option à l'automatisme des avantages a été dictée par le fait d'absence de règles bien déterminées en matière de dynamique des investissements et le traitement des demandes des avantages qui renvoie à. L'applicabilité de l'article 7 de l'ordonnance 01-03 relative au développement de l'investissement.

357 C'est le cas de l'engagement d'accorder la préférence nationale aux produits et services d'origine algérienne devant être souscrit par l'investisseur pour l'obtention des avantages du régime général et de la limitation, aux seules acquisitions d'origine algérienne, de la franchise de TVA, introduits au sein de l'article 9 ter de l'ordonnance 01-03 par l'article 60 de la loi de finances complémentaire pour 2009. Toutes ces mesures sont restées à l'état d'écrit n'ayant pas connu le moindre début d'exécution en raison des difficultés de recensement de la production nationale et de l'adéquation de cette dernière avec les caractéristiques techniques équipements étrangers ou des marchandises à produire.

3- La mise en place de nouveaux mécanismes

L'accès automatique aux avantages, s'accompagne, de la suppression de la procédure actuelle de déclaration d'investissement et de demande d'avantages ainsi que du dossier et des pièces le constituant. Il est remplacé par une procédure simplifiée reposant sur un seul document et consistant en un simple enregistrement de l'investisseur effectué sur place et séance tenante, voire par déclaration distante à travers une ligne spécialisée ou internet.

Muni de cette attestation d'enregistrement, l'investisseur se rend auprès des services fiscaux compétents pour faire valoir ses avantages et les mettre en œuvre selon une procédure arrêtée par voie réglementaire. La mesure est accompagnée de la suppression de la franchise de TVA pour tous les équipements importés.

Ce processus s'appuie sur un système d'éligibilité préalablement fixé, organisé de manière objective excluant toute intervention d'une tierce personne ou tout organisme pour en décider. Une liste d'activités et une liste de biens exclus des avantages (listes négatives), soustraient du champ d'application des avantages toutes les activités considérées comme les moins utiles économiquement et socialement ainsi que les biens n'ayant pas un rapport direct avec l'activité sur laquelle porte l'investissement. L'accès de plein droit, des activités et des biens non exclus, aux avantages ôte toute utilité à la décision.

Dans le même ordre d'idées une disposition est introduite pour faciliter la réalisation des grands projets relevant du régime de la convention. Sur décision du CNI les avantages consentis sont désormais susceptibles d'être transférés au cocontractant agissant pour le compte de l'investisseur.

Il y a, enfin, lieu de distinguer entre le droit automatique à avantages matérialisé par l'attestation d'enregistrement de l'investisseur et sa mise en œuvre qui s'effectue selon des modalités et des conditions fixées par voie réglementaire, notamment l'établissement, par le centre de gestion des avantages territorialement compétent, de la liste quantifiée de biens et services entrant dans

le cadre de l'investissement considéré, bénéficiant des avantages et de listes constituant apports en nature dans le cadre de délocalisations d'activités, ainsi que divers autres documents nécessaires pour la bonne exécution des dispositions en cause.

4- La suppression des obstacles à l'investissement

La nouvelle loi tente de lever des contradictions nées de l'exclusion des matériels et équipements rénovés avec certaines dispositions de la loi liées au processus de réalisation de l'investissement.

En effet l'exclusion a eu pour effet d'entraver les investissements notamment ceux réalisés par voie d'apports en nature, au moyen du leasing international (Ordonnance n° 96-09 du 10 janvier 1996 relative au crédit-bail, par transfert d'activités par les nationaux non-résidents de retour définitif au pays (article 202 du code des douanes) et par délocalisation à partir de l'étranger (article 3 de l'ordonnance 01-03 du 20 août 2001). Dans tous ces cas ci-avant évoqués, les biens concernés ne peuvent qu'être usagés ce qui donne lieu à une situation où un texte les interdit alors que d'autres les autorisent.

C'est cette contradiction que le projet de loi tente de lever tout en éliminant l'avantage artificiellement créé en faveur des entreprises étrangères, qui, contrairement aux entreprises nationales, peuvent recourir à l'utilisation du matériel usagé sous le régime d'admission temporaire pour présenter des coûts d'exploitation moindres.

C -Le dépassement du coût global d'investissement : la neutralisation des variations du coût d'investissement

Le coût global de l'investissement inscrit dans la structure d'investissement est une estimation faite à partir d'une étude financière effectuée sur la base d'éléments variables et prévisionnels tels que la fluctuation des prix sur le marché international, cette variation des prix des biens d'équipements d'une période à une autre peut augmenter le coût global de l'investissement mentionné sur la Décision d'Octroi d'Avantages, cette augmentation n'a aucune influence sur la mise en œuvre des avantages³⁵⁸.

358 Cette règle sous l'empire de l'ancienne loi sur le développement de l'investissement posait de problèmes de gestion des décisions d'octrois d'avantages, la simple variation du coût d'investissement qui peut résulter notamment des fluctuations du taux de change a impacté la mise en œuvre des avantages et accusé un retard dans la réalisation du projet.

D-Le principe de non-discrimination

Les personnes physiques et morales étrangères reçoivent un traitement identique à celui réservé à des personnes physiques et morales algériennes eu égard aux droits et obligations en relation avec l'investissement, sous réserve des dispositions des conventions conclues par l'Etat algérien avec les Etats dont les investisseurs étrangers concernés sont ressortissants

E- La non rétroactivité des modifications réglementaires (stabilité légale)

Les modifications et les abrogations susceptibles d'intervenir à l'avenir ne s'appliquent pas aux investissements réalisés dans le cadre de la loi sur la promotion de l'investissement 16-09 pour 2016.

En effet, la question de la transition entre les dispositions de l'ancienne Ordonnance 03-01 de 2001 et de cette nouvelle loi est traitée par les dispositions des articles 37 et 38 de la loi 16-09 relative à la promotion de l'investissement.

L'article 37 abroge les dispositions de l'ordonnance n° 01-03 relative au développement de l'investissement à l'exception de certains articles notamment les articles 6,18 et 22 régissant l'organisation de l'Agence Nationale pour le Développement de l'Investissement.

Toutefois, il est prévu une disposition transitoire, article 38, faisant référence aux textes d'application de la nouvelle loi sur la promotion de l'investissement. En effet, les textes d'application de la loi n° 01-03 relative au développement de l'investissement demeurent en vigueur jusqu'à la promulgation des textes réglementaires d'application prévus par la loi de 2016.

Conclusion du chapitre 2

La loi relative à la promotion de l'investissement, a procédé à une révision, du dispositif régissant l'investissement en vue de l'amélioration de l'environnement de l'entreprise et de l'investissement autour de 2 orientations :

- La modulation des avantages en fonction de la politique économique du pays,
- La simplification et l'accélération des procédures.

Diverses mesures ont été prises en relation avec la politique d'attractivité des investissements, en l'absence d'un cadre de référence d'ensemble, elles revêtent l'aspect de décisions purement ponctuelles et isolées, qui se sont surajoutées, sans logique d'ensemble, au stock existant, de mesures de même nature.

L'élimination de telles dispositions est incontournable dès lors qu'elles s'opposent à la modulation des avantages en fonction de la politique économique, inscrite dans le programme du gouvernement.

En contrepartie de ces réaménagements la nouvelle loi a procédé à un resserrement des avantages à travers :

- L'élimination de l'investissement de restructuration et de privatisation,
- L'exclusion des investisseurs organisés sous le régime de l'IFU,
- L'exclusion des biens dits de confort et de ceux n'ayant pas de lien direct avec l'activité sur laquelle porte le projet,
- L'institution d'un seuil d'éligibilité aux avantages pour les investissements d'extension de capacité et de réhabilitation,
- L'institution d'un seuil minimum de fonds propres pour les investissements étrangers,
- La soumission à l'avis préalable du CNI pour l'octroi des avantages aux investissements dont le montant excède 5 milliards de dinars,

- L'exclusion, par inscription sur les listes négatives, du bénéfice des avantages, de plus de 105 codes d'activités figurant sur la nomenclature des activités soumises à inscription au registre de commerce.

Conclusion du Titre 1

« Tout le monde est développable ! ». Dans un ouvrage publié en 1987, l'économiste³⁵⁹ et écrivain Arthur Lewis a ainsi formulé « que l'histoire, la culture, le climat, les traditions, les ressources naturelles, la situation géopolitique jouent bien entendu un rôle déterminant qu'il serait absurde de nier. Les conditions de départ confèrent à chacun un atout et handicaps ; mais sur ces facteurs objectifs, il est à peu près impossible d'agir. Il n'en va pas de même avec les politiques. Les stratégies suivies peuvent aggraver les handicaps ou favoriser les atouts. « A priori, chaque Nation est donc relativement développable, si ses institutions s'y prêtent ».

Cette interrogation trouve tout à fait sa pertinence dans le cas algérien, depuis presque plus de cinquante ans que la question de développement continue de s'y poser d'une façon lancinante.

³⁵⁹ Rabetafika (R.) et -Razafinavalona, (R.), « *Les codes d'investissement, fer de lance du développement économique de Madagascar, ?* », in Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame. Presses Universitaires d'Aix-Marseille, p.511

TITRE II : CORRELATION ENTRE LA POLITIQUE D'INVESTISSEMENT ET POLITIQUE FISCALE CONVENTIONNELLE

Ce titre sera consacré à l'examen des enjeux de la politique fiscale conventionnelle au service de l'investissement. A travers le premier chapitre, il est présenté les limites de cette articulation entre la politique fiscale conventionnelle et la politique d'investissement.

Ensuite, est abordée au chapitre 2, l'analyse des standards internationaux relatifs à la fiscalité internationale, en tant que préalable indispensable à s'approprier le renforcement de la synergie entre politique fiscale internationale et politique d'investissement.

CHAPITRE I : POURQUOI LA FAIBLE CORRELATION ENTRE LA POLITIQUE D'INVESTISSEMENT ET POLITIQUE FISCALE CONVENTIONNELLE ?

En étudiant l'articulation du droit fiscal et de la politique d'investissement, nous constatons rapidement que la politique fiscale conventionnelle a été caractérisée jusqu'à une période relativement récente, par un manque presque total d'intérêt.

Deux raisons ont été apportées pour expliquer ce désintérêt, à première vue sans surprise, dans un pays qui n'a toujours été actif sur la scène du commerce international que par le secteur des hydrocarbures. On a mentionné, d'une part, la nature particulière des séquences de développement, dirigées surtout à travers le développement du secteur des hydrocarbures. L'Algérie n'a conclu sa première convention fiscale qu'en 1974 avec la France partenaire historique. On attribue ordinairement ce retard au manque d'intérêt exprimé par l'Etat algérien compte tenu de la nature de l'économie algérienne qui se trouvait à l'état embryonnaire et de la transition économique post indépendante qui n'inscrivait pas dans l'agenda des réformes économiques la fiscalité internationale. D'autant que celle-ci repose sur des compétences qui étaient rares à l'époque, ce qui s'ajoutait aux difficultés résultant de l'amorçage des réformes économiques socialistes³⁶⁰.

Ce chapitre vise à démontrer la faible articulation entre politique fiscale conventionnelle et politique d'investissement. Une situation tributaire des tensions cycliques du marché pétrolier et de son poids dans l'orientation économique.

L'autre facteur prépondérant réside dans une économie mondiale qui se caractérise de nos jours par une libéralisation continue des règles commerciales et par des flux croissants de biens, de services, de capitaux et de technologies par-delà les frontières. À mesure que l'intégration devient plus poussée dans l'économie mondiale et que les entreprises sont de plus en plus mobiles, il devient plus important encore que le régime fiscal algérien soit au diapason des tendances internationales

360 Hafsi. (T.), Le développement économique de l'Algérie- expériences et perspectives, in « la régulation comme méta management : quelques grand repères, Aliouat (B.),1-765, Edition Casbah, Alger,2011

Section1 : La faible articulation du droit fiscal conventionnel et de la politique d'investissement : limites structurelles

Cette section met en exergue au premier paragraphe le poids de la fiscalité pétrolière dans la mise en œuvre de toute réforme fiscale, ensuite est abordée, au deuxième paragraphe, la place des CFI au niveau continental.

Paragraphe 1 : L'approche dichotomique des séquences de développement économique entre politique fiscale conventionnelle et politique d'investissement

Le regard critique jeté sur le tableau ci-dessous tente de situer les étapes franchies dans l'insertion de l'économie algérienne dans le monde, et les efforts qui restent à faire vers un développement économique par la voie de l'intégration juridique.

A. Les efforts d'intégration à l'économie mondiale : le poids de la rente pétrolière

Il y a lieu de constater que les séquences de développement économique et la mise en œuvre d'un droit fiscal conventionnel en rapport avec le droit de l'investissement fait ressortir une certaine incohérence liée aux objectifs similaires en terme de renforcement des activités économiques. C'est pourquoi l'étude critique des séquences de développement économique se caractérise par la négligence de l'érection de réformes juridique privilégiant la politique fiscale internationale. Par conséquent, la recherche de la cohérence des normes du nouvel ordre juridique international et de la politique d'investissement est posée comme une condition qui trouve toute sa pertinence pour une efficacité de l'attractivité du droit.

Il est opportun de faire le diagnostic et la vérification de l'adéquation entre les objectifs affichés et l'état de progression de la convergence des deux politiques afin de permettre d'explorer les bases de l'organisation de l'harmonisation du couple investissement droit fiscal conventionnel.

Comme le souligne le Professeur BENACHENHOU³⁶¹, Le problème économique de l'Algérie n'est pas dans l'existence de la rente pétrolière mais l'usage qui en a été fait depuis la nationalisation des hydrocarbures en 1971. La Norvège aujourd'hui, hier les Etats –Unis, la Grande Bretagne et les Pays-Bas ont su, et pu, utiliser l'argent du pétrole pour développer leur économie et moderniser leur société. La malédiction du pétrole n'a rien de fatal³⁶². Le gaspillage

361Benachenhou (A.), L'ALGERIE SORTIR de LA CRISE, Edition, Ed Diwan, Alger, 2015, p1-319

³⁶²Si on fait le parallèle avec l'économie indonésienne qui semble comprendre la même trajectoire compte tenu du fait de leur spécificité pétrolière mais avec une libéralisation plus ouverte depuis 1968 avec une approche

de la rente peut l'être. En quarante ans, les responsables successifs de l'Algérie l'ont employé dans trois directions très différentes ;

Dans les années, 1970, Houari Boumediene a investi massivement dans les hydrocarbures et l'industrie³⁶³, rêvant de transformer l'Algérie en Japon de l'Afrique. Dans les années 1980,

davantage tournée vers l'exportation. A cet égard, la politique de l'investissement étranger a été conditionnée, au moins en partie, par les évolutions du secteur pétrolier ; on a pu observer en effet une étroite corrélation entre les fluctuations des recettes pétrolières et l'attitude à l'égard des investisseurs étrangers. Alors que le souci d'attirer l'IDE, pendant les années 1960, n'était pas extrêmement prioritaire, la politique dans ce domaine n'en était pas moins assez libérale. En vertu de la loi de 1969 sur l'investissement du capital étranger, la détention par ces derniers de l'intégralité du capital était autorisée et il n'existait aucune obligation de transférer en définitive une certaine proportion du capital social à des intérêts indonésiens. Dans les années 1970, parce que le pétrole procurait des capitaux et des devises et ouvrait des possibilités d'emprunt auprès des banques internationales, et parce que les étudiants se sont violemment opposés à l'investissement étranger, celui-ci a été soumis à des conditions de plus en plus sévères. Les réglementations concernant l'emploi d'étrangers et l'importation des machines et de matières premières ont été progressivement durcies, l'investissement étranger a été interdit dans des activités de plus en plus nombreuses et un régime très strict a été instauré pour les partenariats avec les nationaux et les désinvestissements. On a également abandonné les exemptions fiscales.

Avec le déclin des recettes pétrolières à la fin des années 1980, l'Indonésie a mieux apprécié le rôle potentiel de l'IDE dans le développement économique. A partir de 1986, les autorités indonésiennes ont lancé une nouvelle campagne de promotion de l'investissement en assouplissant les limitations imposées aux participations étrangères pour les investissements. Une libéralisation de la réglementation est intervenue en mai 1994 : les participations étrangères à 100 pour cent ont été autorisées sur tout le territoire indonésien, la participation minimale des partenaires nationaux dans des entreprises conjointes a été ramenée à 5 pour cent, on a effectivement supprimé les exigences relatives aux désinvestissements et on a réduit le nombre de secteurs économiques fermés aux investisseurs étrangers (inscrit sur une liste négative). Cette politique ne repose que fort peu sur des incitations à l'investissement à l'exception de la réglementation concernant les zones franches pour l'industrie d'exportation. Cette libéralisation s'est insérée dans un processus plus-large quoiqu'incomplet- de réforme économique, englobant la politique commerciale, le secteur public, le secteur financier et d'autres domaines de la politique économique. Les réformes commerciales successives ont sensiblement abaissé le niveau moyen des droits de douane et simplifié les procédures d'exportation. Dans le secteur financier, l'assouplissement des barrières à l'entrée dans les activités de la banque et de l'assurance s'est appliqué également aux institutions étrangères en dépit du maintien de strictes obligations, OCDE, « investissement direct étranger et développement économique, l'expérience de six économies émergentes », 1998, p.114.

³⁶³ Au lendemain de l'indépendance et en vertu d'une option qui, se voulait authentiquement socialiste, l'étatisation de l'économie a été jugée comme une condition nécessaire pour assurer le développement économique et social. Une stratégie basée sur l'industrialisation, dont l'Etat était le principal acteur, fut donc mise en œuvre. Gerard Destanne de Bernis (économiste français), à défaut d'être le maître d'œuvre de cette stratégie, apporta sa caution scientifique à la démarche développée par le pouvoir d'Etat. L'idée de base de ce modèle est que l'Algérie, pays sous développé, ne pouvait réussir son développement économique et social que grâce à l'industrie. Plus exactement, qu'il fallait mettre en place des industries industrialisantes que Gerard Destanne de Bernis (1971) avait formalisé théoriquement dans le cas algérien, les branches industrialisantes étaient : la sidérurgie, la mécanique, l'électromécanique, la chimie ainsi que l'énergie.

« .La mise en place des industries industrialisantes, dans le cas algérien a eu des grandes séries de difficultés :

- C'est une stratégie qui suppose d'importants investissements initiaux ;
- Le développement du secteur des hydrocarbures duquel l'on escomptait la collecte des ressources financières suppose lui-même d'importants investissements pour dépasser ces difficultés ; la priorité sera donc accordée au choix entre différentes activités. « Or, il semble, d'après le constat dressé par A.Benchenhou que « le dérèglement dans le système d'investissement » représente l'une des difficultés rencontrées en Algérie. Ce dérèglement recouvre des déséquilibres apparus dans la structure des investissements productifs : retard de l'agriculture, de l'aménagement hydraulique et de certaines branches

pendant les quelques années qui ont précédés la crise, son successeur Chadli Benjedid a privilégié les infrastructures et la satisfaction des consommateurs et fait importer massivement frigidaires, téléviseurs, machines à laver. L'essor industriel, certes coûteux, est freiné sans qu'on lui substitue une politique de développement crédible malgré les incitations faites au secteur privé qui profite d'une ouverture partielle³⁶⁴.

Ensuite, pendant une quinzaine d'années, de 1985 à 2000, l'argent du pétrole a été à peine suffisant pour payer les dettes du pays et maintenir en vie le secteur public. Le butoir extérieur et l'insécurité freinait l'investissement et la croissance. Le stock de capital s'est détérioré, tirant aussi la croissance vers le bas.

Ce n'est vraiment qu'en 2005 que l'aisance financière est revenue, d'abord modeste puis considérable. Les recettes ont doublé en cinq ans, puis à nouveau doublé en trois ans. Le président Bouteflika a utilisé cette manne pour réaliser un rattrapage infrastructurel devenu

de la consommation populaire ainsi que des infrastructures économiques et sociales au profit des investissements dans les secteurs industriels lourds ».

A ces problèmes, il faut ajouter, d'une part, les difficultés liées conjointement à la sous-utilisation des capacités de production et de la faiblesse de la productivité du travail, et, d'autre part, celles inhérentes à l'inégalité des revenus et à la dépendance à l'égard de l'étranger. Malgré les critiques adressées au modèle des industries industrialisantes, il faut dire que son échec ne peut être imputé au modèle en soi mais au contexte sociopolitique dans lequel il a été mis en place. Donc, ce sont les choix politiques qui ont décidé du sort du modèle des industries industrialisantes ; autrement dit, ce modèle qui doit être confié aux vrais producteurs que sont les ouvriers, fut géré et contrôlé par une poignée de bureaucrates émanant de la bourgeoisie et de l'élite au pouvoir. Comme le dit Arghiri Emmanuel « rechercher la technologie qui serait compatible avec une culture donnée présuppose que la culture existe avant la technologie... », Ahmed ZOUBDI, « Les pays du Sud dans le système mondial », Edition l'Harmattan, 2013, Paris, p 169.

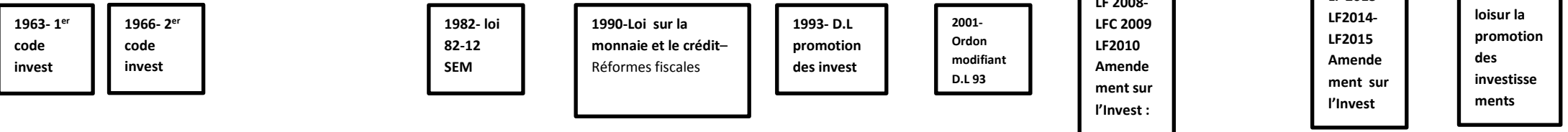
³⁶⁴ La Malaisie s'est reconvertie avec succès de la production des produits de base aux activités manufacturières, en inversant la part relative de l'agriculture et de l'industrie. La transformation structurelle de l'économie est encore plus accentuée du point de vue de commerce extérieur. Fortement stimulé par la croissance de ces exportations industrielles, le volume des ventes malaysiennes à l'étranger est désormais presque trois fois équivalent, en pourcentage des PIB, à celui il y a 25 ans. Parce que les exportations manufacturières sont généralement moins instables que celles des produits de base, l'inflexion vers l'industrialisation s'est traduite, pour la croissance économique malaysienne, par une relative stabilité, en dépit de sa vulnérabilité aux effets de fluctuations extérieurs du fait de l'ouverture de la Malaisie et du poids de son commerce extérieur. Les entreprises étrangères ont joué un grand rôle dans le processus de croissance et de diversification de l'économie et l'investissement étranger a constitué un facteur clé de la mise en œuvre, par les gouvernements successifs, de stratégie de développement tournée vers l'extérieur. La Malaisie a cherché à attirer les investisseurs étrangers intéressés par la création d'une plate-forme pour l'exportation bien avant que cette mode se répande dans le monde en développement. Le fait que la Malaisie ait cherché relativement tôt les investisseurs mobiles, se conjuguant à son attrait pour ce type d'investissement dans les premières décennies de son indépendance, a contribué à ce que la Malaisie reçoive une proportion relativement élevée des investissements réalisés dans la zone hors OCDE. Les investissements étrangers sont dominants dans de nombreux domaines du secteur industriel malaysien. Dans l'électronique, l'élément moteur des exportations, les investisseurs étrangers contrôlent près de 90 pour cent du total des actifs fixes et du capital libéré, Op cit p.117

nécessaire mais aussi pour organiser, au-delà du raisonnable, une protection sociale bien au-delà des bénéfices réalisés par l'Algérie. Une politique onéreuse de distribution tous azimuts a été mise en place qui, de proche en proche, peu ou prou, a bénéficié à tous les secteurs de la société et l'investissement productif dans l'économie a parallèlement été délaissé et même découragé par de nombreuses barrières à l'entrée. D'autre part, les bouleversements induits par l'émergence de nouvelles institutions, le volontarisme dans le démantèlement des legs du passé et les dynamiques de développement témoignent de l'importance des processus de transition. Consubstantiellement aux phénomènes des indépendances, la transition est, dans le contexte algérien, caractérisé par l'omniprésence du fait colonial et de ses pesanteurs en période post colonial ainsi que par la pluralité de ses modalités d'exercice.³⁶⁵ En effet, nous sommes en présence d'un seul droit, d'une seule vision du droit, celle léguée par le droit colonial, à tel point que la notion de droit se confond avec le droit français. En outre, la langue française demeure le véhicule de substance du droit et toute vision de droit est difficilement dissociable de la langue dont elle est issue. Ainsi, sachant que la langue française est le véhicule « naturel » du droit français et que tous ceux qui, parmi les juristes, se sont accaparés la matière juridique après l'indépendance de l'Algérie ont été formés dans la droite ligne du droit colonial et façonné par la culture juridique française, il devient aisé de comprendre que le passage vers une autre vision du droit et une autre langue juridique, l'arabe en l'occurrence, ne se ferait pas sans de réelles difficultés. En effet, nous sommes là face à une triple filiation avec le droit français : filiation quant aux textes, filiation quant au personnel en charge de l'application et de la répercussion de ces textes et filiation quant à la langue du droit³⁶⁶.

365 Amer, (M.A), Benzine, (B.), les indépendances au Maghreb, Edition, CRASC, 2012, Alger

366 Bessadi (N.) in le droit en Algérie entre héritage colonial et tentative(s) d'algérienisation, P.25 et 267

1962 1970 1980 1990 2000 2010 2014 2017



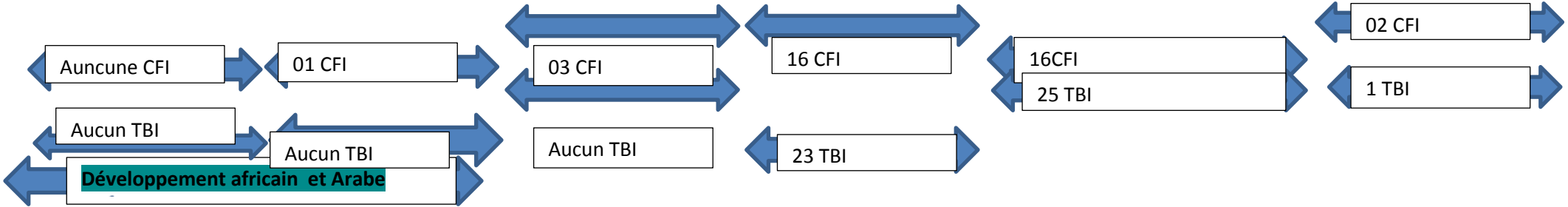
1971 – Mouvement des non alignés

1991 chute de l'URSS

1995- OMC

1997-crise asiatique

2008-crise des surbrimes



Banque Mondiale- FMI- U.E –Ligue Arabe- OMC- GLOBALISATION EN AFRIQUE

Nationalisation et constitution de l'Etat algérien- lancement

Début de fin du monopole de l'Etat sur le commerce extérieur

Ouverture économique et Libéralisation du commerce Diversification-Industrie orientée vers la substitution des importations

Régionalisation économique –Accord d'association avec l'UE – entrée en négociation avec l'OMC

Tableau n°25 Séquence de développement économiques et réformes fiscales /réalisé par l'auteur

LF :

DL : Décret législatif

CFI : Convention fiscale internationale

Code invest : Code d'Investissement

LF : Loi de Finances

LFC : Loi de Finances Complémentaire

SEM : Société d'Economie Mixte

TBI : Traité Bilatéral d'investissement

Ord : Ordonnance

OMC Organisation Mondiale du Commerce

B- Les efforts d'intégration au plan de la coopération internationale : les Conventions fiscales internationales comme outil stratégique

1- Les efforts d'intégration économique au niveau du continent africain : une place marginale au plan continental

L'évaluation du rôle des CFI conclues sur le continent africain montre que la plupart des pays ont accompli des progrès notables dans le cadre de l'intégration notamment la création de Zones de Libre Echange. Ils ont circonscrit le processus d'intégration et le rôle stratégique que les CFI sont en mesure d'apporter au plan du développement.

Certaines sont même plus avancées et ont atteint un nombre important, ceci met en relief la levée des blocages qui ralentissent les progrès au sein du continent. En effet, il s'agit d'une action stratégique visant le contournement des blocages via des accords de libre échange (CEMACO) ou la recherche d'une création d'une corrélation entre politique fiscale conventionnelle et la politique d'investissement et les CFI comme le montre le tableau ci-dessous.

Le dernier rapport de l'OCDE place le Maroc comme le pays qui a signé le plus nombre de conventions fiscales³⁶⁷.

Le tableau illustre les CFI signées par les pays du MAGHREB (Algérie-Tunisie et Maroc) et les efforts d'intégration au niveau du continent par Groupe régional économique.

Pays	UMA	CEN-SAD	COMESA	IGAD
Algérie	✓			
Lybie	✓	✓	✓	
Maroc	✓	✓	✓	
Mauritanie	✓			
Tunisie	✓	✓		

Tableau n°26 : CFI signées par les pays du Maghreb au niveau du groupe régional africains : source site Union –Africaine

³⁶⁷ Voir tableau en annexe, l'état comparatif des conventions fiscales signées par l'Algérie, le Maroc et la Tunisie.

Le fait que l'Algérie soit le seul membre de l'Union Africaine à ne pas être agressif en termes de conclusion des CFI n'est pas anodin et donne une indication sur sa volonté de continuer à assumer un leadership politique dans ce processus d'intégration au continent africain, au même titre que l'Afrique du Sud pour la SADC ou le Nigeria pour la CEDEAO.

Ainsi donc pour l'Algérie la relation intégration régionale sur le continent en termes de politique fiscale conventionnelle et de politique d'investissement semble à nos yeux marginaux. Même si la question d'intégration sur le plan diplomatique semble prioritaire³⁶⁸, la corrélation entre ces deux politiques devrait être une priorité car s'il s'agit de deux politiques qui peuvent entrer en opposition à court terme, elles apparaissent beaucoup plus complémentaires sur le long terme, particulièrement avec la création d'un code Panafricain pour l'investissement initié par l'Union –Africaine.

Lorsqu'on tient compte de cette dimension, il apparaît crucial pour l'Algérie que le processus d'intégration continentale doit connaître une franche accélération afin de rattraper son retard par rapport aux autres pays.

Aussi, l'instrument des Conventions fiscales internationales constitue un moyen de renforcement institutionnel pour l'intégration du continent.

A ce titre, cet instrument apparaît comme une condition nécessaire pour que le processus d'intégration des économies africaines se développe, dans la mesure notamment où le marché africain constitue une plateforme économique pour les entreprises privées du continent facilitant leur expansion au plan régional et international.

Le tableau ci-dessous nous renseigne sur le nombre des conventions fiscales signées par les pays du Maghreb et le faible niveau d'articulation des économies sur le plan conventionnel.

Le Maroc et la Tunisie ont engagé une réelle politique d'ouverture vers l'Afrique notamment par la signature d'un nombre. Considérable de CFI pour cette dernière décennie.

368 Une conférence africaine sur l'investissement a été organisée au cours du mois d'avril

Tableau n° 27: Synthèse des conventions fiscales signées par les trois pays du Maghreb :
Algérie, Maroc et Tunisie sur le continent Africain

Objet de la Convention	Revenu/Capital		
	Pays		
Pays concernés	Algérie	Maroc	Tunisie
Afrique du Sud	1998 (V)		1999 (V)
Algérie	X	1990 (V)	1990 (V)
Burkina Faso		2012 (NV)	2003 (V)
Cameroun		2012 (V)	1999 (V)
Tchad			2012 (NV)
Congo (Rep.)			2005 (NV)
Egypte	2001 (v)	1989 (V)	1989 (V)

Ethiopie		2016 (NV)	2003 (V)
Gabon		1999 (V)	1986 (NV)
Ghana		2017 (NV)	
Guinée		2014 (V)	1993 (NV)
Guinée- Bissau-		2015 (NV)	
Cote d'Ivoire		2006 (V)	1999 (V)
Libye	1990 (V)	(1990 (V)	1990 (V)
Madagasca r		2016 (NV)	
Mali	1999 (NV)	2014 (V)	2000 (V)
Mauritanie	2011 (V) 1990 (V)	1990 (V)	1990 (V)
Ile Maurice		2015 (R)	2008 (V)
Maroc	1990 (V)	X	1990 (V)
Niger	1998 (NV)		

Nigeria			
Rwanda		2016 (NV)	
Sénégal		2002 (F)	1984 (V)
Soudan Sud		2017 (NV)	
Soudan	1997 (NV)	1997 (NV)	2003 (V)
Togo			1987 (NV)
Tunisie	1990 (V)	1990 (V)	X
Total des convention s fiscales en vigueur	11 Conventions dont 4 NV	20 conventions dont 10 N.V	20 conventions dont 5 N.V
<i>Statut de la Convention</i>			
acronymes	NV= Non en vigueur	V= En vigueur	R= ratifiée

Source : OCDE-2017- tableau réalisé par l'auteur

Paragraphe 2: Le code Panafricain d'investissement : un nouveau partenariat pour le développement

Est développé dans ce paragraphe le contexte d'évolution du nouveau code Africain d'investissement et la mise en avant des perspectives d'intégration.

A- la soutenabilité de l'investissement interafricain par le code d'Investissement : Contexte et évolution

Le continent Africain par ce nouveau cadre voudrait s'inscrire dans une logique d'intégration plus pragmatique par la promotion de l'investissement africain.³⁶⁹

Dans ce contexte, les Etats africains se sont donnés rendez-vous à la troisième Conférence des ministres africains de l'Intégration (COMAI III) tenue à Abidjan (Côte d'Ivoire) du 22 au 23 mai 2008.,

³⁶⁹Pour ce qui est de l'Europe, depuis l'éclatement de la crise économique et financière mondiale, l'UE souffre d'un faible niveau d'investissement. Des efforts collectifs et coordonnés sont nécessaires au niveau européen pour inverser cette tendance à la baisse et placer l'Europe sur la voie de la reprise économique. Les ressources existantes sont suffisantes et doivent être mobilisées dans l'ensemble de l'UE pour soutenir l'investissement. Il n'y a pas de réponse simple, unique, pas de bouton « croissance » sur lequel il suffirait d'appuyer, pas de panacée. Le plan d'investissement pour l'Europe, également appelé « plan Juncker », poursuit trois objectifs : éliminer les obstacles à l'investissement ; apporter de la visibilité et une assistance technique aux projets d'investissement ; mieux utiliser les ressources financières, voire site de la commission Européenne « https://ec.europa.eu/commission/news_fr », le plan d'investissement pour l'Europe: le plan Juncker.

A ce titre, à l'échelle internationale, les donateurs de l'aide publique au développement y consacrent chaque année environ 127 milliards d'euros. A eux seuls, l'Union européenne et ses Etats membres constituent les plus gros pourvoyeurs, contribuant à plus de la moitié du montant total de l'aide publique au développement (75,5 milliards d'euros en 2016). Pourtant de tels montants devront être considérablement accrus pour atteindre les Objectifs de développement durable : ce sont entre 3 000 et 4 000 milliards d'euros environ qui seront nécessaires chaque année à travers le monde. A noter également que l'aide publique au développement couvre moins d'un vingtième des besoins en aide internationale. Les bénéfices d'un tel effort d'investissement sont clairs : réduire la pauvreté, mais aussi assurer la croissance de l'économie mondiale. Face à de tels enjeux, les ressources publiques allouées sont trop limitées. L'aide au développement a besoin de s'appuyer sur de nouvelles sources de financement. C'est dans ce contexte qu'à l'automne 2016, la Commission européenne a présenté une proposition pour un Plan d'investissement extérieur de l'Union européenne (PIE). Ce plan entend encourager les investisseurs privés à participer au développement durable des pays partenaires de l'Union européenne. Nous souhaitons stimuler les investissements privés, notamment la ou des marchés économiquement viables peuvent contribuer à satisfaire certains besoins de la société et la ou les fonds publics peuvent jouer un rôle de levier dans la mobilisation de ces fonds privés, Neven Mimica, « Le Plan d'investissement extérieur de l'Union européenne : un nouveau partenariat pour le développement », Annales des Mines – Responsabilité et environnement 2017/4 (N° 88), p. 3-4.

La Commission de l'Union africaine (CUA) a été chargée « *d'élaborer un Code global d'investissement pour l'Afrique en vue de promouvoir la participation du secteur privé* ». A ce titre, le projet du texte portant sur le code global d'investissement a évolué, comme suit :

La neuvième réunion du Comité de coordination de l'Union Africaine (U.A) –C.E.R (Communautés Economiques Régionales) C.E.A (Commission Economique pour l'Afrique) – Banque Africaine de Développement (BAD) tenue le 25 janvier 2012 à Addis-Abeba (Éthiopie) a vivement appuyé cette initiative en invitant la CUA à « entreprendre une étude en vue d'établir un Code panafricain d'investissement ».

Un projet de note conceptuelle sur le code d'investissement a été préparé par la Commission, un groupe de travail continental a été mis en place afin d'approfondir la réflexion sur la question et d'accélérer l'élaboration d'un code d'investissement panafricain.

Un projet a été présenté et débattu lors d'un atelier tenu au Siège de la Commission de l'UA du 4 au 5 septembre 2012 à Addis-Abeba (Éthiopie), auquel participaient les experts africains indépendants et les CER.

La Commission de l'UA a organisé une série de réunions pour examiner le Code :

- Réunion d'experts indépendants du *17 au 19 décembre 2013 à Nairobi* pour examiner le premier projet de Code PAIC et le Rapport d'étude. Les experts ont fait des amendements au Code et recommandé une analyse plus poussée du Code.
- En conséquence, le Code modifié a été présenté et débattu lors de deux réunions distinctes tenues du *14 au 19 septembre 2014 à Nairobi*, composées d'experts indépendants et de fonctionnaires des États membres et des CER. Une des principales recommandations émanant de ces réunions préconisait que les experts juridiques examinent ce document et sa cohérence du point de vue juridique afin de s'assurer que les intérêts africains sont bien intégrés et ont la priorité dans le présent Code.

- *Du 30 au 31 octobre 2014*, une réunion d'experts juridiques indépendants en provenance de toute l'Afrique a eu lieu à Djibouti, et a analysé, examiné et modifié le projet de Code en conséquence.
- Une première réunion consultative régionale a eu lieu du *14 au 15 mai 2015 en Tunisie*, avec les experts juridiques des États membres des quatre Communautés économiques régionales, à savoir : la CEEAC, la CEDEAO, la CEN-SAD et l'UMA et un représentant du Secrétariat de chacune des CER ci-dessus mentionnées, ainsi que des représentants du secteur privé de ces mêmes régions.
- *Du 28 au 29 septembre 2015, à Port-Louis (Maurice)*, une deuxième réunion consultative régionale a été organisée pour les États membres de l'EAC, du COMESA, de l'IGAD et de la SADC et les représentants du Secrétariat de chacune des CER Enfin, une réunion à l'échelle continentale des Experts juridiques des Etats Membres s'est tenue à Kampala (Ouganda) du 30 novembre au 03 décembre 2015 pour examiner le PAIC et faire les amendements nécessaires.

En parallèle des initiatives institutionnelles ont été lancées, à savoir, la Banque Centrale Africaine siégeant à Abuja (Nigéria), la Banque Africaine de l'investissement, Tripoli (Lybie) et le Fonds Monétaire Africain, Yaoundé (Cameron).

B- la mise en avant des avantages du continent Africain en termes d'intégration

Longtemps considéré comme un continent ne pouvant réunir les conditions pour un développement socio-économiques (famines, guerres, surendettements, épidémies...) viable, l'Afrique à partir des années 2000³⁷⁰ et grâce à l'enrichissement des prix des matières premières dont il recèle des réserves importantes et disposant de tous les facteurs clefs de l'investissement (matières premières, populations jeunes, marché, besoins en infrastructures...). Il représente actuellement la meilleure option en matière d'investissement après un semblant d'essoufflement de la croissance en Asie.

³⁷⁰ En 2005, la croissance a atteint 5% sur le plan mondiale, seuil jamais atteint auparavant, cependant, l'Afrique demeure loin à la traîne au niveau mondiale.

Ne comptant plus être un simple « réservoir » de matières premières; l'Union africaine (UA) nouvelle institution, a été chargée par ses membres de renforcer l'intégration politique et économique du continent et de promouvoir un développement durable à travers l'exploitation de ses ressources et une meilleure intégration de la chaîne des valeurs (industrialisation et exportation des sous-produits).

À l'heure actuelle, les principales initiatives d'intégration de l'UA sont la mise en place de la Communauté Economique Africaine d'ici 2034 et la création de la Zone de libre-échange continentale (ZLET) d'ici 2017.

Pour ce qui est de l'harmonisation du régime africain d'investissement, l'UA semble également être l'organisation la plus apte à initier des mesures visant à rationaliser l'enchevêtrement des TBI intra-africains et des instruments d'investissement adoptés par les CER africaines.

C- Les systèmes juridiques au niveau du continent et perspectives d'intégration : La place des conventions fiscales internationales en tant qu'outil de développement

La situation juridique des Etats africains se caractérise par la coexistence de deux systèmes juridiques dans la plupart des pays africains : le premier, traditionnel, largement inspiré de la culture locale ou la tradition et les usages tribaux sont fortement présents, la fonction d'arbitrage étant essentiellement basée sur ce système. Le second, qui correspond pour l'essentiel au droit positif, hérité de la période coloniale, est caractérisé par le mimétisme juridique, en d'autres termes par la transposition directe des règles du droit du pays colonialiste, ce qui amène une diversification des systèmes juridiques en fonction des zones géographiques (droit anglo-saxon, francophone, lusophones...).

1- Mise en place d'un cadre juridique de l'investissement : harmonisation des règles juridiques d'investissement

Trois options peuvent se présenter pour la mise en place d'un cadre juridique unifié en matière de promotion de l'investissement :

1-1 Codification des textes au niveau local

Chaque pays dans le cadre de sa politique de promotion de l'investissement, élabore des textes contenant des incitations et présentant des garanties de protection des investissements.

L'exercice consiste à harmoniser les différentes règles juridiques et de tenter de les unifier, dans un sens de promotion des échanges et des investissements entre les pays concernés.

La problématique rencontrée concerne principalement la diversification des systèmes juridiques en vigueur et l'importance du nombre des pays susceptibles d'arriver à des accords.

2-2 Codification des textes au niveau régional.

Dans le cadre d'une approche d'échange, d'intégration, d'économie d'échelle et de globalisation, de plus en plus d'entités économiques se constituent à l'échelle régionale, actuellement huit Communautés économiques régionales reconnues par l'Union Africain, chacune établie par des traités régionaux différents. Il s'agit de :

- l'Union du Maghreb arabe (UMA) ;
- le Marché commun de l'Afrique orientale et australe (COMESA) ;
- la Communauté des États sahélo-sahariens (CEN-SAD) ;
- La Communauté s'Afrique de l'Est (EAC) ;
- la Communauté économique des États de l'Afrique centrale (CEEAC) ;
- La Communauté économique des Etats de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO) ;
- L'Autorité intergouvernementale pour le développement (IGAD) ;
- La Communauté de développement d'Afrique Australe (SADC).

D'importantes étapes ont été franchies, notamment au niveau des communautés économiques régionales CER ; des accords régionaux d'investissement sont apparus dans le cadre de ces espaces économiques.

La plupart de CER ont adopté des instruments juridiques relatifs à la réglementation de l'investissement étranger.

La CEDEAO a adopté deux protocoles qui concernent directement l'investissement étranger : le Protocole de la CEDEAO de 1984 relatif aux entreprises communautaires et le Protocole de la CEDEAO de 1979 sur la libre circulation des personnes, le droit de résidence et d'établissement et, plus récemment, en 2007, le COMESA a développé un accord moderne sur les investissements qui vise à instaurer l'Espace d'investissement commun du COMESA.

Cet accord n'est toutefois pas encore entré en vigueur et la région est en train de renégocier son contenu. Le Protocole de la SADC de 2006 sur la finance et l'investissement est un autre texte récent entré en vigueur dans la région. La CAE a également lancé différentes initiatives en matière d'investissement, en adoptant notamment un accord-type sur les investissements en 2006 (qui a été révisé fin 2015).

2-3 Densification du réseau conventionnel entre les pays du continent.

Les conventions fiscales bilatérales conclues entre l'Algérie et d'autres pays jouent un rôle important : elles facilitent les mouvements de biens et de services, de revenus et de capitaux entre les deux pays et se traduisent généralement par un régime fiscal plus neutre globalement pour les investissements et les opérations commerciales conclues entre l'Algérie et les pays signataires de conventions.

Les conventions fiscales modifient le régime applicable aux revenus transfrontaliers de diverses manières, principalement afin de réduire ou d'éliminer la double imposition. Par exemple, le résident d'un pays signataire n'est généralement pas imposable sur le revenu d'une entreprise exploitée dans l'autre pays, à moins que cette entreprise ne soit exploitée au moyen d'un établissement fixe. Pour réduire le plus possible les risques de double imposition, les pays peuvent convenir d'accorder soit un crédit pour impôts étrangers, soit une exonération des dividendes reçus à la suite des investissements directs effectués dans l'autre pays.

De plus, en vertu de la plupart des traités, les gains en capital réalisés par les résidents d'un pays sur des actifs situés dans l'autre pays sont généralement exonérés d'impôt dans ce dernier pays, exception faite des immeubles et de certains autres biens. La plupart des traités prévoient d'importantes réductions bilatérales des taux de retenue fiscale applicables aux revenus tels que les intérêts, les dividendes, les loyers et les redevances versés aux résidents de l'autre pays.

Ils prévoient aussi l'échange d'informations entre les autorités fiscales des deux pays pour faciliter leurs activités d'application et d'exécution, ainsi que des mécanismes de règlement des différends pour trancher les questions de double imposition, notamment celles qui touchent les prix de transfert, et financiers, mais sur le plan africain le réseau conventionnel fiscal reste très faible.

L'Afrique a toujours été une préoccupation majeure de politique extérieure de l'Algérie, c'est ainsi que notre pays a été parmi les initiateurs et le promoteur de l'initiative du Nouveau Partenariat Africain pour le Développement (NEPAD) et d'importantes actions ont été entreprises dans ce domaine, nous citerons à titre illustratif, l'autoroute Algérie- Nigeria (gazoduc et fibre optique) et l'initiative d'effacement de la dette des pays africain.

Cependant en matière d'investissement le bilan est loin d'être au niveau des ambitions de notre pays.

La mise en place du Code Panafricain d'Investissement constituera une opportunité certaine pour l'investissement national à l'étranger, cependant la ratification de ce code soulève le renforcement de cette coopération par l'instrument conventionnel.

Section 2 : La gestion fiscale internationale et la décision d'investissement: les limites d'un encadrement institutionnel

Une place importante est accordée au facteur fiscal des décisions d'investissement.

En effet, la décision d'investissement ne s'apprécie pas seulement à l'offre des avantages fiscaux contenus dans le code des investissements, l'accent est plus volontiers placé au regard des conditions fiscales de réalisation et d'exploitation de l'investissement dans le pays d'implantation.

La structure fiscale internationale est faite, dans son expression la plus simple, de trois données élémentaires : le dispositif fiscal de leur Etat de résidence, le dispositif fiscal de l'Etat d'accueil de l'implantation extérieure, et la relation, formalisé ou non par une convention fiscale internationale, entre ces deux dispositifs³⁷¹.

L'entreprise opérant au sein d'une telle structure fiscale accorde une importance aux conditions d'encadrement institutionnel de ses rapports avec la juridiction fiscale de son implantation.

Paragraphe 1 : Les limites d'ordre administratif

La volonté de suivre de plus près la pratique fiscale internationale, tant dans son organisation spatiale et administrative affecte fortement la corrélation entre politique fiscale conventionnelle et de la politique d'investissement.

A- Une organisation spatiale limitée pour un suivi opérationnel de la pratique conventionnelle

1- Un centralisme excessif dans la gestion des questions conventionnelles :

Cette situation place l'Administration fiscale centrale dans un « centralisme excessif », au titre du traitement des dossiers des contribuables ayant trait aux questions de fiscalité internationale

Il est observé dans le cas algérien, que les techniques du droit conventionnel, dans l'administration fiscale algérienne, sont pratiquées dans un unilatéralisme béant et par conséquent ses conditions ne sauraient être des conditions suffisantes pour satisfaire les exigences d'un droit fiscal international au service des investissements étrangers.

En outre, pour mettre fin à cette situation dichotomique et le renforcement de l'amorce d'une nouvelle division administrative, il est souhaitable de mettre en place une nouvelle organisation structurelle qui pourrait renforcer les objectifs suivants :

- Asseoir et fiabiliser l'assiette fiscale, c'est-à-dire être en capacité d'appliquer correctement les règles de territorialité aux différents acteurs présents sur le territoire national, aux opérations qu'ils réalisent et aux revenus qu'ils perçoivent, qu'il s'agisse des personnes physiques ou morales, résidentes ou non résidentes ;

³⁷¹ Castagnède (B.), « Précis de fiscalité internationale, 5ème édition mise à jour, édition PUF, Paris, 2002.p 89

- Lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale dans tous ses aspects : activités occultes, schémas abusifs d'optimisation, délocalisation de la matière imposable sans réalité économique.

La lisibilité de la pratique fiscale internationale commanderait de renforcer la pratique fiscale au niveau des services fiscaux de bases chargés de l'assiette fiscale.

B- La fiscalité internationale dissimulée dans l'attractivité du territoire : les enjeux d'une administration fiscale proche des contribuables

Si le présent travail a pour sujet d'étudier les conventions fiscales au service de l'investissement, il ne peut se dispenser d'inclure la place de l'administration fiscale à ce stade de la réflexion, créateur initial et dépositaire final de l'impôt, dont l'Administration n'est finalement que le bras armé, garante de la préservation de ses intérêts³⁷² et qui, en Algérie, compte tenu de l'étendue du territoire algérien, n'est pas encore complètement ajustée au tissu fiscal, malgré la réforme des structures mise en place, notamment celle de la

³⁷²Les services extérieurs sont structurés autour de 9 directions régionales et de 54 directions de wilaya. Au niveau de chaque wilaya, en l'état actuel, les inspections polyvalentes sont au nombre de 721, qui ont pour mission principale :

- De la tenue et de la gestion du dossier fiscal des contribuables relevant de sa compétence,
- De l'émission, de la constatation et de l'homologation des rôles, états de produits, certificats d'annulation ou de réduction
- Et de la mise en œuvre des opérations d'enregistrement et de timbre ;
- Du contrôle sur pièces des dossiers et de la prise en charge des dossiers de remboursement des crédits de taxes. Pour les services de recouvrement sont au nombre de 461 recettes répartie sur tout le territoire national qui ont pour missions principale :

Pour les services de recouvrement qui consistent en des recettes sont au nombre de 461 réparties sur le territoire national et qui ont pour mission principale :

- La prise en charge des rôles et des titres de recettes et du recouvrement des impôts, taxes et redevances ;
- Du contrôle a priori et de l'apurement du compte de gestion ;
- De l'approvisionnement en timbres et de la tenue de leur comptabilité, source document interne DOFR – juillet 2017, DGI, Algérie

Direction des Grandes Entreprises qui gère les entreprises étrangères, des Centres des Impôts (contribuables de taille moyenne) et des Centres de Proximité des Impôts (redevables de l'impôt forfaitaire unique).

Donner une dimension attractive au territoire passe inéluctablement par l'instauration d'une administration fiscale professionnelle au service des contribuables, d'autant plus que la loi sur l'investissement comporte des incitations fiscales destinées exclusivement à promouvoir des régions du territoire algérien.

Sans s'interroger sur les mesures de politiques fiscales pouvant influencer en la matière, un constat doit toutefois être posé. En effet, débattre de la question de la fiscalité internationale, c'est débattre des modalités de sa mise en œuvre, de sa perception par les investisseurs étrangers, et de la façon dont on entend l'améliorer et délimiter les contours des actions nécessaires à sa mise en place.

Cette prise de conscience consiste à ériger les dossiers se rapportant aux investisseurs étrangers comme « dossiers à forts enjeux »³⁷³.

Dans la conception légaliste et étatiste, le droit est fondé sur la loi et les règles de droit qu'elles énoncent. Thibierge (2008, p.289) nous rappelle en citant Roubier (1951, p.1) que la règle de droit est « une règle de conduite qui s'impose aux hommes vivant en société et dont le respect est assuré par l'autorité publique³⁷⁴ ».

Si l'on ne peut vraisemblablement lutter contre la complexité de la loi fiscale, ce maquis fiscal, la connaissance de la règle « c'est-à-dire de sa lisibilité et de son accessibilité » peut reposer sur l'ensemble des agents de l'administration fiscale « à la disposition des usagers pour y pourvoir ». Certains pensent toutefois que cette complexité est aussi le gage de l'adaptation des règles à la majorité des situations particulières et de l'affaiblissement du pouvoir discrétionnaire de l'administration³⁷⁵

³⁷³Concept emprunté du Rapport, *Rapport annuel de performance, 2007, L'égalité des citoyens devant l'impôt et l'amélioration des relations avec les contribuables*, Titre 2, Article 4, p. 24 et s.

³⁷⁴Bideau (H.), Paquerot, (G.B.), Ertur,(C.C.), Claveranne, (J-P.), Danet,(D.), Degos, (J.G.), De Wolf,(M.), Hoarau, (C.), Kruger,(H.), Martinez,(I.), Le maux, (J.), Onnée, (S.), Ouvar,(S.), Pascal,(C.), Pesqueux,(Y.), Piovesan ? (D.), Pochet, (C.), Praquin,(N.), Prat dit Hauret, (C.), Rossignol,(J-L.), Rousseau,(S.), Vidal,(J-P.), Rossignol,(J-L.), « La gouvernance juridique et fiscale des organisations », Edition Tec &Doc, Paris, 2010,P.16

³⁷⁵

Ainsi, outre l'amélioration de la clarté et de la cohérence des réglementations fiscales afin d'assurer une meilleure sécurité juridique, il s'agit de la réorganisation des services fiscaux et des modalités d'administration de l'impôt, au moyen de l'allègement des procédures et fournir un service public de qualité.

C- Le renforcement des services fiscaux territoriaux pour la prise en charge des entreprises étrangères.

La création de l'interlocuteur unique, générateur de réciprocité dialogique ordinaire, répond à la problématique selon laquelle le contribuable se trouvait face à de trop nombreux interlocuteurs fiscaux, qu'il s'agisse des centres des impôts ou des centres de proximités

La généralisation de l'interlocuteur fiscal unique s'inscrit dans une démarche globale qui vise à simplifier les démarches des usagers, rendre un meilleur service et améliorer le fonctionnement de l'État.

Ceci était d'autant plus vrai et mal compris en matière fiscale au regard de la complexité organisationnelle du recouvrement de l'impôt, et notamment la diversité des interlocuteurs.

Dans un premier temps, il s'agit de la création en 2001, d'un service à compétence nationale au sein de la DGI, la Direction des grandes entreprises³⁷⁶, devenu leur guichet unique pour accomplir leurs principales obligations fiscales : déclarations, paiements, réclamations, remboursements de la TVA. En outre, la spécialisation des unités de gestion s'opérait par secteur d'activité.

Les contribuables éligibles à la DGE sont :

- Les personnes morales ou groupements de personnes morales de droit ou de fait exerçant dans le domaine des hydrocarbures

³⁷⁶L'expression « grandes entreprises » signifie que le service extérieur à caractère national est compétent pour connaître de l'assiette et du contrôle « *des personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait dont, à la clôture de l'exercice, le chiffre d'affaires hors taxes ou le total de l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 200 millions de dinar* ».

- Les sociétés de capitaux, ainsi que les sociétés de personnes ayant opté pour le régime final des sociétés de capitaux dont le chiffre d'affaire annuel est supérieur ou égal à 200 millions de dinars.
- Les sociétés implantées en Algérie, membres de groupes étrangers, ainsi que celles n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie.

Grâce à la DGE, composée de divers spécialistes de la fiscalité des sociétés recourant à la dématérialisation des échanges d'informations par le biais des nouvelles technologies, il a été possible de pallier ces différents défauts, dans le sens d'une modernisation des procédures concernant l'administration fiscale et dans le sens d'une simplification des démarches du contribuable. Cependant cette mutation, d'ordre structurel qui, a consisté à la création de la direction des Grandes Entreprises (DGE) au sein de laquelle sont regroupées toutes les missions essentielles de l'administration fiscale (gestion, contrôle, recouvrement, contentieux...) nécessite l'extension de ces structures pour couvrir les autres collectivités à qui disposent d'une population fiscale éligible au périmètre de la DGE.

Il est à noter qu'en l'état actuel la DGE ne gère que 1750 dossiers³⁷⁷ en raison de ses capacités humaines et structurelles limitées. Les demandes d'éligibilité à la DGE ne cessent d'augmenter compte tenu de la qualité de services et la prise en charge des contribuables.

Paragraphe 2 : Les limites d'ordre organisationnel.

Il est développé dans ce paragraphe l'approche et les enjeux de la corrélation entre la politique fiscale conventionnelle et la politique d'investissement

A- Les Actions institutionnelles et la nécessité de coordination : La recherche d'une corrélation des Conventions fiscales et de la politique d'investissement

Dans le contexte d'une réforme complète du réseau des Conventions fiscales de non double imposition et de la politique d'investissement, il est nécessaire d'entamer une réflexion sur la question de la corrélation existante entre les deux dispositifs existants, ainsi que la manière d'aborder le défi de la fragmentation croissante entre les deux systèmes.

³⁷⁷ Note interne DGE du 24 février 2017.

Dans cette réflexion, il convient de prendre en compte une réflexion qui analyse globalement les effets des traités internationaux et sa corrélation avec la politique d'investissement.

La combinaison des actions cohérentes s'ancre dans un cadre national, bilatéral, régional et multilatéral qui caractérise les approches stratégiques adaptées aux problèmes diagnostiqués. La matrice ci-dessous illustre les actions à combiner pour une corrélation entre politique fiscale internationale et politique d'investissement.

<p><i>Niveau</i></p>	<p>Inventaire/ Identification des problèmes</p>	<p><i>(Approche stratégique/ plan d'action)</i></p>	<p>Options d'actions et de résultats</p>
----------------------	---	---	--

National	Examen national de la politique fiscale et celle de l'investissement	<p>Plan d'action national portant sur la levée des obstacles, notamment bureaucratique, à l'investissement avec simplification de l'acte d'investir ;</p> <p>Plan d'action national portant sur les moyens de lutte contre l'évasion fiscale pour ne pas saper les fruits de la politique d'investissement à travers notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> - structure de gouvernance ; - système d'information (SI) ; - amélioration du taux de couverture en matière des différents contrôles. 	<p>Nouveauté à introduire pour la structure du Gouvernement et le Système d'Information ;</p> <p>Evaluation de l'ancienne et la nouvelle loi de l'investissement afin d'apporter les correctifs nécessaires avec consolidation des efforts des différentes administrations publiques pour une meilleure coordination et levée des obstacles à l'investissement;</p>
			<p>Mise en place de l'analyse risque afin de mieux cibler les contrôles</p>

Bilatéral (Réseau conventionnel	Examen commun Afin d'identifier les réformes nécessaires	Plan d'action –commun avec les institutions internationale	Rechercher la corrélation Interprétation commune Renégociation/amen dement Dénonciation consensuelle
Régional	Examen collectif	Plan d'action collectif concernant les CFI/ AII -	Consolidation/ration alisation du réseau de TBI/ CFI Interprétation commune Renégociation/amen dement Etablissement de l'assistance et de la mise en œuvre
Multilatéral	Examen global du régime des Conventions fiscales internationales et les AII (En se basant par exemple, sur les rapports de l'OCDE et le rapport mondial	Consensus multilatéral fondé sur les questions clés et émergentes. Vision commune portant sur une réforme systémique	Plan d'action multilatéral Appui multilatéral

	sur l'investissement (CNUCED)		
--	-------------------------------------	--	--

Tableau n°28 : les actions de coordination des réformes institutionnelles entre TBI et CFI

Source : Ministère des Finances Algérie-évaluation des accords internationaux d'investissement Juillet 2017.

Il ressort clairement de ce tableau qu'entreprendre des actions de réforme visant à attribuer un rôle efficace aux conventions fiscales nécessite préalablement des diagnostics au niveau national, bilatéral, régional et multilatéral.

Cette chronologie d'actions ne peut que produire des effets positifs sur la cohérence des politiques fiscales internationales en rapport avec la politique d'investissement.

Il est tout à fait vrai, que la réussite du processus de développement de ces réformes obéit, d'une part, aux règles de gouvernance efficace qui placent la concertation et la coordination au premier rang. D'autre part, la qualité du diagnostic doit refléter d'une manière pragmatique les enjeux des réformes.

Cependant, cette démarche de réformes ne peut trouver forme dans des systèmes cloisonnés où la concertation ne saurait être alibi.

B- Le renforcement des moyens de lutte contre la fraude fiscale internationale : une faible coordination internationale

En l'absence d'une stratégie coordonnée au plan international, toute action de lutte contre la fraude fiscale reste peu efficace. En effet, La lutte contre la fraude fiscale internationale nécessite d'avoir une vision complète du sujet, c'est à dire une connaissance précise de ce qui se passe par-delà la frontière. L'assistance administrative est donc un outil essentiel en la matière. Il convient par conséquent d'intensifier son usage tout en veillant à la qualité des demandes.

L'exigence d'une meilleure efficacité en matière de lutte contre la fraude se trouve liée aux contrôles coordonnés réalisés en collaboration avec des administrations fiscales étrangères³⁷⁸, lesquels revêtent même un caractère emblématique.

C- Les problématiques liées au prix de transfert

L'administration doit faire face à de nouvelles contraintes liées d'une part à la suspension de la mise en recouvrement des rappels effectués en matière de prix de transfert dès l'ouverture d'une procédure amiable.

Dans ce contexte, les services sont invités à porter une attention particulière au contrôle des politiques de prix de transfert tant en termes d'analyse que d'enjeux³⁷⁹. Une sélectivité accrue et une plus grande professionnalisation des équipes chargées du contrôle fiscal international devront être recherchées³⁸⁰.

D- Les retenues à la source sur des versements à des non-résidents : l'absence de spécialisation

En présence de ces schémas complexes qui font intervenir à la fois le droit interne mais également le droit conventionnel, les services fiscaux de base ne disposent pas de moyens techniques et supports législatifs quant aux traitements des questions de retenues à la source versée aux non-résidents. Le contrôle de premier niveau au niveau des services de base à trait simplement au délai de déclaration et la liquidation des droits par les contribuables.

A ce titre, les contrôles appropriés doivent porter sur les schémas visant à bénéficier abusivement de l'application des conventions internationales.

Cette question demeure d'actualité et ne peut être résolue en absence de spécialisation au niveau des services de base et une meilleure mutualisation de la gestion des dossiers des non-résidents.

378 Le contrôle fiscal des sociétés internationales nécessitent des moyens humains et une organisation administrative performante.

379 Il est à préciser depuis la mise en place du dispositif des prix de transfert en 2010, aucune régularisation n'a été engagée par les services fiscaux. Cette situation nous renseigne sur l'absence de spécialisation des acteurs de contrôle des prix de transferts

380 Les contours de cette question sont développés au chapitre 2 de ce titre.

E- Les objectifs concurrents de la politique fiscale internationale :

Les mesures fiscales applicables aux investissements de l'étranger en Algérie obéissent à deux objectifs importants : favoriser la croissance économique et la création d'emplois au pays, d'une part, et protéger l'assiette fiscale algérienne, d'autre part.

L'économie mondiale se caractérise de nos jours par une libéralisation continuelle des règles commerciales et par des flux croissants de biens, de services, de capitaux et de technologies par-delà les frontières. À mesure que l'intégration devient plus poussée dans l'économie mondiale et que les entreprises sont de plus en plus mobiles, il est encore plus important que le régime fiscal algérien soit au diapason des tendances internationales

Une importante contrainte réside dans la nécessité de mettre en balance les considérations d'ordre intérieur et les réalités internationales, sur lesquelles l'Algérie a peu de prise

Une autre contrainte, lorsqu'on se penche sur la politique fiscale internationale en Algérie, est d'ordre pratique :

L'expérience des autres pays en matière fiscale indique que, les notions de fiscalité internationale qui sont essentielles à une compréhension des questions en jeu, décrit les principales questions d'orientation posées par les investissements de l'étranger en Algérie.

Il est d'avis que, à titre de principe général, les règles fiscales algériennes devraient maintenir l'équilibre entre la facilitation du commerce et des investissements internationaux, d'une part, et la protection de l'assiette fiscale algérienne,

1-S'approprier des concepts fondamentaux de la fiscalité internationale

Pour ce qui est des investissements provenant de l'étranger, les multinationales étrangères actives en Algérie et apportant des capitaux, des compétences en gestion et des ressources spécialisées qui permettent de développer des secteurs clés de l'économie, contribuent ainsi au bien-être économique de l'Algérie. Ces investissements peuvent également avoir d'importantes retombées pour les entreprises algériennes qui fournissent des biens et des services aux multinationales étrangères qui sont actives dans le pays³⁸¹.

Le régime fiscal du pays d'accueil – celui où l'entreprise exerce ses activités – peut exercer une influence notable sur le fonctionnement des multinationales, qu'elles appartiennent à des intérêts nationaux ou étrangers. Les impôts et taxes ne sont pas le seul facteur qui influe sur les décisions des entreprises, mais il est clair qu'ils se répercutent sur les décisions d'investissement des multinationales

2- La neutralité du régime fiscal applicable aux entreprises étrangères en Algérie

Un régime fiscal neutre - qui traite de manière égale les entreprises placées dans des conditions similaires – contribue à la fois à l'efficacité de l'économie et à l'équité. Il favorise le commerce international et les mouvements de capitaux en n'introduisant pas de distorsion dans les décisions des multinationales et contribue à la croissance économique et à la création d'emplois en permettant aux entreprises de chercher des possibilités économiques d'investissement sans accorder une importance indue aux considérations d'ordre fiscal. En principe, la neutralité au sens le plus large implique que :

- Les entreprises algériennes supportent des impôts identiques sur leurs investissements en Algérie;
- Les entreprises à capitaux étrangers qui font affaire en Algérie supportent des impôts similaires à ceux des entreprises à capitaux algériens qui opèrent dans le pays.

³⁸¹ Le cas de l'industrie automobile en Algérie à travers les actions engagées par le gouvernement pour créer un écosystème favorable au développement de cette industrie.

3- la neutralité vis-à-vis des capitaux importés

Un régime fiscal est neutre à l'égard des capitaux importés lorsque l'investisseur étranger est assujéti au même taux d'imposition que les contribuables du pays dans lequel il exploite une entreprise.

Cela contribue à la compétitivité internationale de ce pays du fait que les revenus de provenance étrangère y sont imposés au même taux que les bénéfices réalisés par les entreprises appartenant à des nationaux. Du point de vue algérien, la neutralité vis-à-vis des capitaux importés signifie aussi que les impôts algériens sur les investissements provenant de l'étranger devraient être analogues aux impôts frappant les entreprises appartenant à des algériens – il ne devrait y avoir aucune distinction, sur le plan fiscal, entre les entreprises étrangères et algériennes³⁸².

Conclusion du chapitre1 :

La faiblesse de la corrélation entre politique fiscale conventionnelle et de la politique d'investissement tient des caractéristiques de l'environnement macroéconomie de l'Etat algérien qui fonde la soutenabilité de l'effort d'investissement sur la base d'une économie rentière. Il est certain que cette faiblesse est accentuée par les facteurs administratifs et organisationnels structurant la politique fiscale conventionnelle.

Aussi, nous dirons que pour que la politique fiscale conventionnelle joue son rôle comme outil stratégique dans le developement.de la politique d'investissement et mette en place une réelle et solide corrélation entre ces deux politiques, il convient de bâtir une administration fiscale moderne qui renforce la place de la fiscalité internationale au niveau central et au niveau territorial.

³⁸² Cette neutralité est battue en brèche par les contraintes se rapportant aux conditions des transferts de bénéfices réalisés en Algérie.

CHAPITRE II: LES ENJEUX DE LA POLITIQUE FISCALE INTERNATIONALE ET LEUR INTEGRATION EN DROIT FISCAL ALGERIEN

La coopération fiscale internationale présente un grand intérêt pour la compréhension de la dynamique du développement international, tant pour les Etats que pour les entreprises. Son analyse dans le cadre d'un pays donné apparait déterminante pour juger de son importance au niveau institutionnel. Dans cette perspective, l'Algérie a entamé un large processus de libéralisation de son économie en vue de réaliser à la fois sa croissance et la mise à niveau de son économie, dans l'objectif de rétablir les équilibres aussi bien économiques que financiers, intérieurs qu'extérieurs.

Pour ce faire, l'Algérie s'est dotée, ces dernières années, d'une politique économique particulière sur un certain nombre d'axes : le premier est de conforter le cadre macro-économique et le second est d'insérer l'économie algérienne dans son environnement mondial et régional. Il s'agit du renforcement du cadre macro-économique et de la définition des plans d'actions nationaux.

Cependant, sur le volet de la coopération fiscale internationale, la stratégie algérienne semble être passive, par rapport aux objectifs visant à diversifier ses partenaires, promouvoir l'attrait des investissements extérieurs, défendre ses intérêts économiques et soutenir les projets d'investissements à travers le monde.

Les tendances récentes au rapprochement des systèmes fiscaux

Le cadre des réformes de la fiscalité internationale en Algérie doit, nous semble-t-il, s'inscrire en droite ligne avec les orientations de l'OCDE, et être associé aux actions de mise en œuvre des mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), et ce afin de mieux structurer le dialogue engagé avec les pays développés, d'approfondir et d'institutionnaliser la coopération sur les sujets techniques pertinents et prioritaires. Cette coopération vise à tirer profit de la richesse de l'expérience pratique des pays en développement, et à planifier d'un commun accord les mécanismes qui faciliteront la mise en œuvre des mesures de lutte contre le phénomène BEPS.

A cet effet, il serait opportun de fixer le cadre de la coopération par une réflexion approfondie pour identifier les engagements de notre pays. Cette coopération aura pour principal objectif d'offrir aux agents et aux cadres de l'administration fiscale algérienne la possibilité d'exposer leurs points de vue et leurs démarches sur les questions soulevées par le projet BEPS, et d'être associés au développement des « boîtes à outils » destinées à faciliter la mise en œuvre des mesures qui seront arrêtées au terme du projet BEPS et leur impact.

Sans rester dans une position d'attente, ce cadre de concertation offre pour l'Algérie, l'occasion d'entreprendre ou d'approfondir des réformes majeures pour enrayer les pratiques de BEPS, ainsi que de participer pleinement à l'élaboration des nouveaux standards fiscaux qui vont régir les échanges internationaux de demain, notamment en intégrant les différents résultats du projet dans la législation nationale ou en procédant à une mise à jour des conventions et traités à caractère fiscal conclus.

Paragraphe 1 : Le renforcement de la coopération internationale : les facteurs techniques

A- Les facteurs techniques en matière d'abus de conventions fiscales

1- Les concepts anti-abus les plus importants dans les Modèles de conventions fiscales de l'OCDE et des NU

1-1 Le concept de bénéficiaire effectif et les revenus passifs

Le concept de bénéficiaire effectif est utilisé au niveau des articles 10, 11 et 12 des Modèles de conventions de l'OCDE et des NU. L'application de la convention est subordonnée au paiement des revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances) par une société résidente d'un Etat contractant à un bénéficiaire effectif résident de l'autre Etat contractant. Le taux de la retenue à la source sur les divers revenus passifs est réduit ou éliminé uniquement si la personne qui reçoit le revenu en est le bénéficiaire effectif³⁸³.

383 Il faut noter aussi que plusieurs clarifications au concept ont été apportées au niveau du commentaire du Modèle de l'OCDE concernant ce concept sur la base des projets de modifications publiés pour commentaires en 2011 et 2012. L'une des principales clarifications est que le concept de bénéficiaire effectif doit être interprété sur la base d'une acception internationale autonome et non par référence au droit fiscal interne.

La notion de bénéficiaire effectif est utilisée dans les conventions à des fins anti-abus et pose plusieurs problèmes d'interprétation. En fait, il n'existe pas de définition du concept de bénéficiaire effectif dans les Modèles de l'OCDE ou des NU, d'où la problématique du référentiel sur lequel doit se baser l'interprétation de ce concept. Une application stricte du paragraphe 2 de l'article 3 des Modèles renvoie au droit fiscal interne du pays de la source du revenu, tandis que d'autres thèses prônent pour une interprétation basée sur une acception internationale. Aussi la difficulté d'interpréter ce concept tient au fait que le concept n'existe pas en matière de droit civil³⁸⁴.

Des clarifications ont été apportées dans les commentaires des Modèles de l'OCDE et des NU mais aussi dans les cas de jurisprudence, pour le cas français. Le paragraphe 12.1 du commentaire de l'OCDE sur l'article 10 stipule qu'un simple agent ou mandataire ne peut pas être considéré comme le bénéficiaire effectif. De même, une société relais ne peut pas être considérée comme le bénéficiaire effectif si elle ne dispose, dans la pratique, que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple administrateur agissant pour le compte d'autres parties intéressées.

1-2 Les plus-values sur les actions des sociétés à prépondérance immobilières

Le paragraphe 4 de l'article 13 de l'OCDE autorise un Etat contractant où des biens immeubles sont situés d'imposer la plus-value sur les actions réalisées par un résident d'un autre Etat si ces plus-values tirent plus de 50 % de leur valeur de biens immobiliers situés dans le premier Etat contractant.

Ce paragraphe 4, qui existe en versions différentes dans les Modèles de l'OCDE et des NU, a été intégré sur la base d'une logique anti-abus et permet d'éviter la conversion des plus-values sur des biens immobiliers en plus-values sur des actions, afin de bénéficier d'une exonération au niveau du pays de la source sur la base du paragraphe 5 de l'article 13 des deux Modèles. Malgré l'insertion de ces dispositions, l'OCDE a constaté qu'il est toujours possible de contourner l'application de ces règles par plusieurs techniques, soit par la dilution de la valeur des immeubles par rapport à la valeur totale des actifs de la société dont les actions sont cédées, soit par l'utilisation d'entités intermédiaires autres que les sociétés par actions telles

³⁸⁴Le droit civil français comporte d'autres concepts, tels que l'abus de droit ou l'acte anormal de gestion, qui permet au juge d'ignorer la forme pour analyser le fond d'une transaction.

que les sociétés de personnes, les trusts ou les fiducies. En effet, ces formes de sociétés sont considérées le plus souvent, au plan fiscal comme des entités résidentes dans les pays où ils sont créés. Les revenus passifs reçus de la part du pays source de revenu, bénéficient des dispositions conventionnelles octroyant le droit exclusif d'imposition au pays de résidence. Or, dans ce dernier, ces formes de sociétés sont dispensées d'impôts. Cependant, les revenus reçus vont être transférés, dans une deuxième étape, au bénéficiaire effectif des revenus résidant dans un paradis fiscal ou dans un pays à fiscalité privilégiée.

1-3 Les sociétés d'artistes

Le paragraphe 2 de l'article 17 traite certains mécanismes d'évasion fiscale qui consistent à payer la rémunération due pour la prestation de l'artiste ou du sportif, non pas à lui-même mais à un tiers. En général, la rémunération est payée à une société d'artiste, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable, ce paragraphe 2 permet une double non-imposition des revenus réalisés par les artistes.

2- Autres mesures anti-abus dans les conventions fiscales

Il existe aussi d'autres mesures anti-abus dans les conventions fiscales telles que certaines dispositions qui visent à combattre la pratique basée sur la location internationale de main d'œuvre. Cette pratique concerne l'application du paragraphe 2.b de l'article 15 des Modèles de l'OCDE et des NU qui traite des revenus d'emploi. Elle permet d'éviter artificiellement l'existence d'un employeur dans l'Etat de la source et donc d'éviter l'imposition des traitements et salaires reçus par un employé qui exerce son activité dans un pays particulier.

Les dispositions anti-abus consistent en fait à ignorer l'application du paragraphe 2 de l'article 15 de la convention en question. Ainsi, les traitements et salaires seraient imposables dans le pays de la résidence dès le premier jour d'activité. Aussi les paragraphes 8.1 à 8.28 du commentaire sur l'article 15 du Modèle de l'OCDE ont prévu des normes afin d'éviter l'obtention d'avantages d'une façon inappropriée sur la base de l'article 15 et surtout par rapport aux critères de détermination de l'employeur économique du salarié.

Aussi certains Etats incorporent dans leurs conventions des clauses spéciales pour contrer la pratique de fractionnement des contrats qui vise à contourner le seuil prévu pour les établissements stables. La position du commentaire du Modèle de l'OCDE est claire. Les pratiques qui consistent à scinder un contrat ou à abuser de la durée de 12 mois en divisant un contrat entre les membres du même groupe d'entreprises, ne doivent pas avoir l'effet d'éviter la création d'un établissement stable. Ceci découle des dispositions des paragraphes 6.2 et 18 du commentaire de l'article 5 du Modèle de l'OCDE.

B- Les facteurs techniques en matière d'érosion des bases imposables et le transfert des bénéfices

1- Le contexte des travaux de l'OCDE

Au cours des dernières années, les sociétés multinationales ont pu réduire d'une façon significative leur taux effectif d'imposition par rapport à l'impôt sur les sociétés. Dans certains cas, l'imposition dans les pays de résidence a été évitée totalement en réalisant des activités à l'étranger avec des juridictions à fiscalité allégée ou même nulle. Le G20 a mandaté l'OCDE pour étudier ce phénomène d'érosion des bases imposables et le transfert des bénéfices, et remédier à ce problème croissant en développant un plan d'action pour lutter contre les pratiques abusives ayant trait à la planification fiscale agressive. Le 12 septembre 2013, l'OCDE a ainsi publié un premier rapport sur la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Ensuite, un deuxième rapport a été publié le 19 juillet 2013 avec un plan d'actions détaillé pour traiter les différents problèmes. Le plan d'actions comporte une série de mesures nationales et internationales qui se focalisent sur quinze axes ; et fixe des échéances pour sa mise en œuvre. L'un des axes sur lesquels l'OCDE a l'intention d'agir est de contrer l'utilisation abusive des conventions fiscales de non double imposition. Il s'agit du point numéro 6 du plan d'actions qui s'intitule : « Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales ».

2-Action 6 annoncée par l'OCDE: Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

Il s'agit en fait d'élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations afin de concevoir des règles nationales qui empêchent que les avantages prévus par les conventions fiscales puissent être accordés lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas. On s'efforcera également de préciser que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition, et de cerner les considérations de politique fiscale que les pays doivent, de façon générale, prendre en compte avant de décider de conclure une convention fiscale avec un autre pays. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux consacrés aux montages hybrides. Ces travaux ont été effectués au mois de septembre 2014 selon le calendrier prévu par l'OCDE et se concrétiser par la modification du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et de son commentaire.

3-Le projet pour commentaires sur l'action 6 du plan d'actions BEPS

- L'OCDE a publié le 11 mars 2014 un projet de commentaires concernant ce point et a invité les parties Intéressées à commenter ces dispositions avant le 9 avril 2014. Les principales propositions consistent :
- À élaborer des dispositions standards relatives aux conventions fiscales et des recommandations pour la conception de règles nationales visant à prévenir l'octroi d'avantages découlant d'une convention dans des circonstances inappropriées ;
- À la clarification du fait que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition ;
- À l'identification des considérations relatives aux politiques fiscales dont les pays devraient tenir compte avant de décider de signer des conventions fiscales. Le projet pour commentaires précise que les avantages prévus par les conventions peuvent être accordés, lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas, dans les cas où une personne essaye d'abuser ;
- En des restrictions prévues par la convention elle-même;

- Et du droit fiscal interne au moyen des dispositions prévues par la convention.

Les discussions techniques sur les défis BEPS particulièrement pertinents pour l'Algérie en relation avec la politique d'investissement

Parmi les grands défis, le plan d'actions du BEPS représente une opportunité de rompre l'isolement dans la lutte contre l'évasion fiscale et le transfert des bénéfices.

En effet, la mise en œuvre de toute réorganisation doit nécessairement s'accompagner d'une réflexion sur la façon de conduire le changement et de gérer les ressources humaines, gages de la réussite d'une telle opération.

Les objectifs qui sont nécessaires à atteindre sont :

- D'échanger sur les expériences des pays développés et au plan régionale en matière d'organisation de l'administration fiscale ;
- De réfléchir sur les meilleures pratiques pour moderniser les organisations en les rendant plus performantes et en accompagnant le changement ;
- De faciliter la coopération de l'Algérie pour mutualiser les réflexions et les travaux menés dans ce domaine.

Une prise de conscience suivie par l'engagement, **au niveau politique**, de l'Etat algérien, sont impératifs pour la lutte contre l'évasion fiscale et la mise en œuvre des mesures du plan d'action BEPS.

Parmi les pratiques BEPS identifiées comme pertinentes pour l'Algérie, un certain nombre points techniques sur lesquels peuvent à notre sens être privilégiés notamment :

- Dans le cadre du dispositif des incitations fiscales mis en place par l'Algérie, il est attendu un retour sur investissement ; dès lors, il n'est pas souhaitable que les bénéfices dégagés sous régime fiscal privilégié en Algérie soient taxés dans un autre Etat. Il est à notre sens primordial que l'examen de ces questions soient en cohérence avec les recommandations liées à BEPS afin d'aboutir à un terrain d'entente sur le partage d'imposition.
- L'examen des questions liées aux règles actuelles qui facilitent la séparation entre création de valeur et fiscalisation, ce qui peut conduire à une délocalisation artificielle des bénéfices. Dans le cadre de la

politique d'attractivité des investissements étrangers, il est évident que les règles de localisation des bénéficiaires permettent un retour économique par l'application du principe de « La taxation doit s'exercer dans le pays où la valeur est créée »³⁸⁵.

- Le renforcement des capacités, tant au niveau des ressources humaines que sur le plan technique. Cette démarche renforcera inéluctablement la capacité institutionnelle dans le cadre des rapports de force entre les multinationales et les administrations fiscales.
- La question de l'évasion fiscale ne doit pas occulter celle de la fraude.

Les débats au niveau de l'OCDE ont fait apparaître la question de la priorisation entre lutte contre la fraude et lutte contre l'optimisation fiscale, les procédés constatés relevant parfois plus de l'une que de l'autre.

On observe que la contribution des établissements stables est quasi nulle, ils sont toujours déficitaires, et les résultats des filiales des entreprises multinationales sont souvent déficitaires ou leurs bénéficiaires sont très faibles par rapport au bénéfice mondial ou aux concurrentes nationales.

- En matière de prix de transfert, la mise à disposition d'une base de données pour pister des comparables. L'administration se doit de rechercher la conformité des prix de transfert en effectuant une analyse de comparabilité. C'est-à-dire que chaque relation commerciale entre entités du groupe doit être comparée au travers d'une relation identique ou similaire qui s'est établie entre deux sociétés indépendantes.

³⁸⁵La Convention fiscale Algéro-Britannique, vise essentiellement à éviter les doubles impositions. Elle facilite ainsi les échanges économiques et commerciaux entre les deux Etats. Elle a également pour objet d'établir les modalités d'imposition des revenus des personnes physiques et morales et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Elle présente un intérêt certain pour le développement des échanges commerciaux et économiques entre les deux Etats en créant un climat favorable aux investissements. Pour une première dans les conventions fiscales signées par l'Algérie, la Convention fiscale Algéro-Britannique, Signée le 18 Février 2015, entrée en vigueur le 6 avril 2016 comporte une clause anti abus à des catégories de revenus applicables sur les dividendes, sur les intérêts et sur les redevances prévoyant que les dispositions favorables de ces articles ne sont pas applicables si l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux de toute personne intervenant dans la création ou la cession d'actions (ou de créances ou de droits) au titre desquels sont versés les dividendes/intérêts/redevances consiste à tirer avantage du présent article au moyen de cette création ou de cette cession. On retrouve cette clause particulièrement dans cette unique Convention fiscale.

Cela signifie que chaque société du groupe doit être considérée comme exerçant de façon indépendante et détachée de tout intérêt extérieur.

L'analyse de comparabilité résulte de la confrontation des transactions contrôlées avec des transactions identiques issues du marché libre. C'est un aspect primordial pour la lutte contre la manipulation des prix de transfert car il vient légitimer le recours à l'art 9 mod OCDE. Sans comparaison véritable il serait injuste de rejeter la politique de prix d'un groupe et d'effectuer une réintégration.

Les éléments qui servent de comparables sont tout aussi primordiaux car ils sont la référence qui permet de qualifier un prix de concurrentiel ou non. Ils doivent être choisis afin de correspondre parfaitement ou similairement aux transactions intra-groupes que nos administrations souhaitent contrôler.

L'OCDE reconnaît la nécessité d'effectuer des ajustements de comparabilité lorsque certaines modalités de la transaction intra-groupe diffèrent de celles issues de la transaction entre indépendants et retenues par l'administration pour effectuer la comparaison. Ces ajustements lorsqu'ils sont possibles tendent vers une similitude accrue du comparable et renforce le degré de fiabilité de la comparaison.

La réalisation d'une analyse de comparabilité qui tient compte de la réalité des faits est preuve du sérieux de l'administration mais aussi de sa bonne foi nécessaire à instaurer un dialogue constructif avec la société contrôlée.

L'OCDE insiste sur l'importance de cette recherche de comparable et fournit une feuille de route pour effectuer un travail d'investigation effectif. Pour cela l'OCDE cite cinq critères essentiels à une bonne analyse de comparabilité qui sont : « les caractéristiques des biens ou des services transférés, les fonctions assurées par les parties (compte tenu des actifs mis en oeuvre et des risques assumés), les clauses contractuelles, les circonstances économiques des parties et les stratégies industrielles et commerciales qu'elles poursuivent. ».

Afin d'effectuer une étude de comparabilité viable, il faut appliquer ces critères à la transaction contrôlée mais également à celle qui servira de comparable pour en vérifier l'authenticité. En cas d'écart entre les deux transactions, il faut effectuer des ajustements et s'ils sont trop importants alors une autre transaction plus en rapport à celle contrôlée doit être recherchée.

Ces différents facteurs de comparabilité ont une importance qui est relative à la nature de la transaction intra-groupe ainsi qu'à la méthode utilisée pour fixer le prix de transfert.

En effet, s'agissant de l'échange de renseignements pour permettre une meilleure utilisation des informations, il est recommandé la mise en place d'un échange automatique, d'abord au niveau national puis de l'adapter progressivement au niveau régional et mondial. En l'état actuel il est observé d'une part, que les préalables ne sont pas remplis en termes d'échange d'informations au niveau des banques et des administrations et d'autre part du faible niveau de bancarisation³⁸⁶.

C- L'absence d'une structure opérationnelle chargée de la gestion des entreprises non résidentes : Renforcement de la fonctionnalité territoriale de la politique fiscale conventionnelle et de la politique d'investissement

386 Ce point est développé dans la section 2 de ce chapitre

L'impératif d'efficacité assigné aux services fiscaux chargés de la gestion des dossiers des contribuables renforce la tendance à la mise en place d'organes souples et capables de décisions rapides et adaptées face aux multiples contraintes liées à la démarche des entreprises étrangères. A cet effet, Il semble indiqué de créer des structures chargées des non-résidents. En effet, la mise en place progressive d'un environnement harmonisé à l'échelle de base est intimement liée au renforcement de la cohésion des politiques fiscales conventionnelles et de la politique d'investissement. L'existence d'un centre d'impulsion unique dans la gestion des non-résidents traduit la prise en compte de l'impératif de la fonctionnalité entre les deux politiques. L'objectif à travers cette déclinaison des objectifs de cohérence et d'efficacité des services de base permettant un meilleur traitement des inégalités fiscales sur le territoire national renforçant attractivité fiscale des États³⁸⁷.

387 La démarche de mise à niveau de l'environnement des affaires aura systématiquement pour objectif, par le renforcement des capacités des structures de gestion au niveau des services extérieurs de base de contribuer à l'amélioration de la relation entre les services de l'administration fiscale et les contribuables et assurer une meilleure applicabilité des conventions fiscales. Les actions qui pourront faire l'objet d'amélioration sont, par exemple:

- Propositions et études de faisabilité de nouvelles structures chargées de la gestion des non-résidents; Assistance à la mise en œuvre de nouvelles structures.
- Formation, méthodologie d'évaluation de projets en partenariat avec des étrangers;
- Mise en place d'une méthodologie de gestion et d'évaluation au niveau local des dossiers de sociétés étrangères ;
- Assistance à la gestion aux personnels chargés du suivi des dossiers (, missions, organisation) pour s'approprier les règles fiscales internationales ;
- Identification, diagnostic et mise à niveau de l'existant (dossiers en rapport direct avec des questions de fiscalité internationale.

est nécessaire à notre sens qu'une telle approche soit associée à une réelle volonté politique de participer de façon constructive aux processus d'élaboration des normes internationales et de déclinaison d'un plan d'actions concret prenant en compte la réalité de la politique fiscale algérienne notamment en terme de coopération internationale³⁸⁸. De surcroît afin d'accroître la sécurité juridique, il est insisté sur la nécessité de disposer d'un cadre juridique national, réglementaire et doctrinal, conforme aux principes internationaux, entre autres en matière de prix de transfert (intégrant par exemple les accords préalables de prix et les obligations de documentation).

Paragraphe 2 : Le renforcement du cadre de la coopération fiscale internationale : le renforcement de l'échange de renseignements à des fins fiscales

L'établissement d'accords d'échange de renseignements dans le cadre de conventions fiscales entre les Etats constitue une action de coopération fiscale de premier ordre. Le domaine a connu une extension notable dans la récente période, notamment à la suite des deux conférences franco-allemandes d'octobre 2008 et juin 2009 sur les paradis fiscaux ainsi que du sommet du G20 de Londres d'avril 2009, les Etats ayant exprimé leur intention de prendre des mesures à l'encontre des juridictions non coopératives et de mettre fin au secret bancaire. Il a été demandé à l'OCDE d'accroître ses efforts en matière de promotion de la transparence et de lutte contre la fraude ainsi que de dresser une liste des Etats et territoires non coopératifs, c'est-à-dire ceux

388 Il y a lieu de signaler du retard de la partie algérienne pour la mise en œuvre de ce projet BEPS, lequel connaît des avancées notables sur le continent africain au niveau des zones économiques sous régionales à compétences fiscales (UEMOA, CEMAC, CEDEAO, etc.). En effet, lors du sommet du CREDAF (Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales) tenue à LIBREVILLE – GABON, 27 février 2015 un atelier conjoint OCDE/CREDAF a été tenue sur le projet BEPS où un certain nombre de techniques relatives à l'érosion de la base d'imposition ont été identifiées comme actions prioritaires à décliner au niveau des Pays africains participants qui portent principalement sur:

- Un rééquilibrage entre fiscalité et investissement, y compris en impliquant les instances internationales d'arbitrage, afin de faire cesser la concurrence déloyale entre les Etats via des incitations fiscales catégorielles ou individuelles (par exemple, les conventions d'établissement) ;
- La réglementation des transferts indirects d'actifs situés dans les pays en développement ;
- Les paiements intra-groupes sous forme de redevances, de rémunérations de prestations de service, d'intérêts ;
- L'évitement du statut d'établissement stable par la fragmentation fonctionnelle ou temporelle de l'activité de l'entreprise étrangère ;
- Le chalandage fiscal et l'abus des traités. Les pays émettent le souhait de pouvoir remettre en cause des clauses conventionnelles bilatérales (parfois très ancienne) qui accordent des avantages qui ne sont plus justifiés

n'ayant pas mis en œuvre les normes de transparence et d'échange de renseignements en matière fiscale instaurées par l'OCDE.

L'échange de renseignements constitue une partie essentielle de la coopération internationale en matière fiscale. Il s'agit d'un moyen efficace pour les Etats de conserver la souveraineté sur leurs propres bases d'imposition et de garantir la bonne affectation des droits d'imposition entre les parties à des conventions fiscales. L'échange de renseignements demeure ainsi l'instrument privilégié de lutter contre l'évasion fiscale internationale, car « lutter contre l'évasion fiscale de caractère international, ce n'est pas recouvrer l'impôt fraudé, c'est reconstituer et démanteler les circuits qu'empruntent les capitaux pour quitter les zones de haute pression fiscale pour gagner les zones de basse pression fiscale ; c'est donc localiser la matière imposable à travers ses cheminements et sous ses déguisements »³⁸⁹.

L'échange de renseignements peut reposer sur divers mécanismes. Dans le cas de la convention fiscale concernant l'impôt et le revenu, l'échange de renseignements découle souvent d'une disposition inspirée de l'article 26 du modèle de convention de l'OCDE³⁹⁰.

A- Les aspects généraux de l'échange de renseignement

1- Les objectifs de l'échange de renseignements :

Il est justifié d'inclure dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions des dispositions concernant une coopération entre les administrations fiscales des deux Etats contractants. En premier lieu, il paraît souhaitable d'accorder une assistance administrative pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles de la convention. En outre, étant donné l'internationalisation croissante des relations économiques, les Etats contractants ont de plus en plus intérêt à procéder à des échanges de renseignements qui permettent d'appliquer la législation fiscale interne sans même que soit en cause d'application d'un article particulier de la convention³⁹¹.

A cet effet, la demande de renseignements répond le plus souvent à l'un ou l'autre des deux objectifs suivants :

389 LEVINE (P.), Lutte contre l'évasion fiscale internationale en absence et en présence des conventions fiscales, Paris : LGDJ, 1988 P101

390 La majorité des conventions conclus par l'Algérie ont repris les dispositions de l'article 26 du modèle de l'OCDE de 1977 relatives à l'échange de renseignements.

391 Voir paragraphe 1 du commentaire sur l'article 26 concernant l'échange de renseignements, OCDE, juillet 2005, les Editions de l'OCDE, P 328.

- Premièrement, les renseignements sont échangés pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles en matière de revenu,
- Deuxièmement, l'échange de renseignements peut avoir pour objectif d'aider l'une des parties contractantes à administrer ou à appliquer la législation fiscale nationale.

Le premier cas ne concerne que l'échange de renseignements sur la base d'une convention bilatérale relative à l'impôt sur le revenu tandis que le second peut se présenter, soit dans le contexte d'une convention bilatérale relative à l'impôt sur le revenu, soit dans celui d'un accord bilatéral ou multilatéral d'entraide ou d'échange de renseignements³⁹².

2-Le champs d'application de l'échange de renseignements :

Le champ d'application de l'échange de renseignements a été prévu au premier paragraphe de l'article 26 de modèle de l'OCDE, ledit paragraphe prévoit que : « les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents³⁹³ pour appliquer les dispositions de la présente convention ou par l'administration ou l'application de la législation interne aux impôts de toute nature....., l'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1 et 2 ».

2-1 Les personnes visées :

L'article 1^{er} du modèle de convention de l'OCDE limite le champ d'application de la convention « aux personnes qui sont résidentes d'un Etat contractant ou de chacun des Etats » Toutefois, l'article 26 du modèle a fait sauter cette limitation, en prenant soin de préciser que « l'échange de renseignement n'est pas restreint par l'article 1 »

La portée de cette clause est claire: la demande de renseignements pour viser des personnes nationales ou étrangères, qui ne sont pas résidents ni de l'un ni de l'autre Etat contractant, mais résidents d'un Etat tiers.

392 Convention multilatérale en matière d'assistance administrative Issue des travaux conjoints du Conseil de l'Europe et de l'OCDE, la Convention multilatérale du 25 janvier 1988 (amendée en 2011) concernant l'assistance administrative en matière fiscale constitue un instrument juridique mis à la disposition des Etats dans le cadre de l'échange de renseignements. Signée à ce jour par plus de 60 pays (situation fin 2013), cette convention présente des possibilités d'assistance administrative beaucoup plus vastes.

393 C'est la version abrégée de l'article 26 du modèle, la version précédente de l'article 26 utilisant le terme de « renseignements nécessaires » on peut lire dans les commentaires que le remplacement de « nécessaire » par « vraisemblablement pertinent » a pour but d'assurer un échange de renseignement qui soit plus large possible (paragraphe 4 et 5 du commentaire sur l'article 26).

L'échange de renseignements n'est pas ainsi limité aux seules informations concernant les affaires des résidents des parties contractantes. Il arrive fréquemment que l'administration fiscale de l'une des parties contractantes recherche des renseignements relatifs à des activités menées dans l'autre partie contractante par le résident d'un pays tiers pour vérifier l'assujettissement à l'impôt de ce dernier en tant que non résident.

2-2 Les informations communiquées :

Le paragraphe 1 de l'article 26 du modèle OCDE prévoit que l'échange de renseignements porte sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale³⁹⁴ une demande de renseignements liée à l'administration ou à l'application des lois nationales aux termes de l'article 26 du modèle de convention peut porter sur tout ou partie des points suivants³⁹⁵:

- Le domicile fiscal d'un individu ou d'une entreprise ;
- Le statut fiscal d'une personne morale ;
- La nature du revenu dans le pays de résidence ;
- Le revenu et les charges figurant sur une déclaration d'impôt ;
- Les registres d'une entreprise (par exemple, pour déterminer le montant de commissions versées à une entreprise d'un autre Etat) ;
- Les documents constitutifs d'une entité et les documents relatifs aux changements ultérieurs d'actionnaires ou d'associés ;
- Le nom et l'adresse de l'entité au moment de sa constitution et tous les changements ultérieurs de noms et d'adresses ;
- Le nombre d'entités résidant à la même adresse que l'entité requise ;
- Les noms et adresses des administrations, directeurs et autres employés d'une entreprise pour les années pertinentes ; les preuves de leur

394 En 2002, le comité des affaires fiscales a entrepris un examen d'ensemble de l'article 26 afin de s'assurer qu'il correspond bien aux pratiques actuelles des pays. A la suite de cet examen, beaucoup de modifications de l'article qui ont été opérées alors n'ont pas eu pour objet de modifier au fond mais ont plutôt destinées à lever les doutes sur qu'il convient de lui donner par exemple, le remplacement de « nécessaire » par « vraisemblablement pertinent » et l'insertion des mots « pour l'administration ou l'application » au paragraphe 1 étaient destinés à assurer une meilleure cohérence avec le modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale et n'avaient pas pour objet de modifier les effets de disposition.

395 Cette liste (publié par l'OCDE) est donnée à titre d'illustration et ne prétend pas à l'exhaustivité. De plus, il convient de noter qu'une demande de renseignements et assujettie aux exigences de réciprocité développées ci-après.

rémunération, les cotisations de sécurité sociale et les renseignements relatifs à leurs occupations dans toute autre entité ;

- Les relevés bancaires ;
- Les registres comptables;
- Les copies de factures, contrats commerciaux, etc ;
- Le prix payé pour certains biens dans le cadre d'une transaction entre entreprises indépendantes dans les deux Etats ;
- Les renseignements concernant une situation dite triangulaire lorsque, dans le cadre de transactions entre deux entreprises, chacune située dans une partie contractante différente, on trouve l'entreprise d'un pays tiers C (avec lequel ni A ni B n'ont d'instrument applicable à l'échange de renseignements). Les Etats A et B peuvent échanger des enseignements concernant des transactions avec l'entreprise dans l'Etat ceci afin de garantir la bonne imposition de leurs entreprises résidentes ;
- Les prix généraux (par exemple, des renseignements relatifs aux prix dans le cadre de transactions similaires effectuées dans un autre pays afin de vérifier les prix facturés par un contribuable national.

Les dispositions relatives au champ d'application de l'échange de renseignements prévues par le modèle OCDE autorisent également l'échange de renseignements confidentiels ne concernant pas un contribuable en particulier, comme des statistiques des informations sur un secteur donné, les tendances en matière de fraude fiscale et les interprétations et pratiques administratives³⁹⁶.

B- La portée de l'échange de renseignements

En premier lieu, l'échange de renseignements peut servir pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles de la Convention. En outre, étant donné l'internationalisation croissante des relations économiques, les États contractants ont de plus en plus intérêt à procéder à des échanges de renseignements qui permettent d'appliquer la

396 Voir le paragraphe 8, alinéa c des commentaires sur l'article 26 du modèle de convention.

législation fiscale interne sans même que soit en cause l'application d'un article particulier de la Convention.

L'application des règles de la Convention et de la législation fiscale interne comprend la taxation et le recouvrement. Quant à la taxation, le contrôle et l'assiette sont visés. Parfois, on peut se trouver devant une situation fiscale qui n'est pas claire et où, après avoir reçu des renseignements, il apparaît qu'un certain revenu n'est pas imposable. Dans d'autres cas, la réponse sur une demande de renseignements peut confirmer les revenus et frais déclarés. Cependant, dans beaucoup de cas, l'échange de renseignements peut aboutir à une taxation supplémentaire grâce aux informations reçues.

1- L'assistance mutuelle en l'absence d'accord international

La souveraineté fiscale dont se prévalent les Etats s'articule essentiellement autour de deux principes :

- Le principe dit de « *territorialité des personnes* » au nom duquel les pouvoirs dont dispose un Etat sont justifiés par les liens existant entre les personnes et l'Etat sur le territoire duquel celles-ci ont choisi de s'établir, c'est-à-dire l'Etat dont elles sont résidentes ; ce principe couvre les personnes imposables dans un Etat à raison de leur revenu mondial (revenu dont la source se trouve dans l'Etat de résidence, et/ou à l'étranger) ;
- Le principe dit de « *territorialité des revenus* » au nom duquel un Etat se trouve investi de pouvoirs fondés sur la prépondérance des liens entre les revenus et l'Etat dont ceux-ci proviennent ; ce principe vise les personnes imposables dans un Etat à raison des seuls revenus trouvant leur source sur son territoire.

Il ressort clairement de ces deux principes que les compétences fiscales des Etats s'arrêtent aux frontières de leur territoire. En théorie, les Etats s'abstiendront donc de procéder à des investigations à l'égard de personnes établies à l'étranger, c'est-à-dire à l'égard de personnes ne tombant dans le champ d'application d'aucun des deux principes précités.

Même quand, en droit interne des Etats, les dispositions légales relatives aux investigations à l'égard de tiers ne posent pas de limites territoriales, force est

toutefois de constater que de telles investigations, si elles doivent être menées à l'étranger, se heurteront à certains obstacles :

- Entreprises directement par l'administration fiscale, ces investigations violeront la règle de souveraineté fiscale des Etats ;
- Subordonnées au bon vouloir du tiers interrogé à l'encontre duquel les autorités fiscales ne disposent d'aucune mesure de contrainte ou de contrôle, les informations resteront d'une valeur incertaine ;
- Obtenus à l'intervention d'une administration étrangère, soit spontanément, soit sur demande expresse des autorités fiscales, les résultats de ces investigations seraient le cas échéant utilisables ; même dans cette éventualité, de nombreux auteurs estiment cependant que les informations ainsi recueillies seront non conformes au principe de souveraineté fiscale des Etats, lequel doit rester de très stricte interprétation ;
- Une demande de collaboration adressée à une administration fiscale étrangère se verra souvent opposer une fin de non-recevoir justifiée par le secret professionnel auquel sont d'ailleurs astreints les fonctionnaires fiscaux, sous peine de sanctions pénales.

2. L'assistance mutuelle en présence de traités internationaux

Le principe de souveraineté fiscale s'oppose généralement à la transmission d'informations entre Etats ou permet à tout le moins d'en contester la légalité, ainsi que celle des impositions en résultant.

Aussi un certain nombre d'Etats ont-ils décidé de conclure entre eux des accords de collaboration visant à légaliser et à donner force probante aux renseignements qu'ils s'échangent.

L'assistance administrative peut se définir comme l'ensemble des opérations traduisant, en application d'une convention fiscale ou d'un accord d'échange de renseignements, une coopération entre les administrations fiscales de deux ou plusieurs Etats.

Elle traduit la volonté d'échanger des informations permettant l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts de chacun des Etats intéressés (selon les conventions fiscales ou

accords signés). Elle peut s'effectuer en amont d'un contrôle à des fins de programmation ou en cours de contrôle (contrôle du bureau ou contrôle fiscal externe sur place).

Dès lors qu'un Etat est sollicité par une autorité compétente, il doit mettre en œuvre, conformément à l'accord signé, les moyens juridiques et pratiques que lui confère sa législation nationale pour répondre à l'administration étrangère.

C— Les fondements juridiques de l'assistance mutuelle au niveau international

L'échange international d'informations se fonde, entre autres, sur les conventions bilatérales préventives de la double imposition. Ces conventions s'inspirent très largement des Modèles NU et OCDE.

L'échange d'informations est organisé de manière plus ou moins large en fonction des dispositions conventionnelles spécifiquement mises en place à cet effet. Concrètement, la plupart des conventions autorisent l'échange :

- Des informations nécessaires à l'application correcte des conventions, c'est à dire aux fins de permettre aux Administrations fiscales de s'assurer que les exonérations ou réductions d'impôts conventionnellement prévues sont accordées à bon droit ;
- Des informations nécessaires à l'application de la législation interne de chacun des deux Etats partenaires, c'est-à-dire en vue de vérifier que leurs contribuables respectifs subissent l'impôt à concurrence de la juste hauteur de leurs revenus, pourvu que l'imposition résultant de l'échange soit conforme à la convention.

A noter toutefois que plusieurs conventions en vigueur limitent l'échange :

- Aux seules informations relatives aux impôts visés par les conventions, à savoir les impôts directs sur les revenus et, le cas échéant, sur la fortune ;

Chaque Etat partie à la Convention multilatérale a la faculté d'en réduire la portée en émettant des réserves par rapport à :

- Certaines catégories d'impôts ;
- Certaines formes d'assistance,
- l'assistance à prêter en matière de recouvrement de créances fiscales existant au moment de l'entrée en vigueur de la Convention³⁹⁷.
- La directive européenne (pour information)
- Les accords spécifiques d'échange de renseignements

Ce genre de base légale est fortement recommandé pour les pays qui veulent augmenter en peu de temps leur possibilité d'échanger des renseignements sans vouloir nécessairement conclure des conventions bilatérales.

D -Les différentes formes d'échange de renseignements

L'article 26 du modèle de convention prévoit que l'échange de renseignements doit être large, sans limiter les formes qu'il peut prendre ou la manière dont il peut avoir lieu. Cette même disposition prévoit particulièrement trois modalités possibles d'échange de renseignements : l'échange sur demande, l'échange automatique et l'échange spontané³⁹⁸.

1- L'échange de renseignement sur demande :

Il correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante. Etant bien entendu

397 Une directive du Conseil des Communautés européennes, datant du 15 février 2011 (2011/16/UE), organise l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres de l'Union Européenne dans le domaine des impôts directs. Sur base de cette directive, les autorités compétentes des Etats membres échangent toutes les informations leur permettant l'établissement correct des impôts sur le revenu et sur la fortune.

398 Ces trois formes d'échange (sur demande, automatique et spontanée) peuvent être combinées. Il faut par ailleurs souligner que l'article ne limite pas les possibilités d'échange de renseignements d'autres techniques qui pourraient être utilisés aux deux parties concernées telles que : les contrôles fiscaux simultanés des contrôles fiscaux à l'étranger et des échanges de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur économique. Ces techniques sont décrites en détails dans la publication intitulée « échanges de renseignements fiscaux entre pays de l'OCDE : vue d'ensemble des pratiques actuelles » (disponible à l'adresse suivante : www.OCDE.org/taxation)

qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre Etat.

2- L'échange de renseignements automatique :

Cet échange se fait de façon périodique et pour une ou plusieurs catégories de revenus, ayant leur source dans un Etat et reçu par un résident d'un autre Etat. Les renseignements faisant l'objet d'un échange automatique sont généralement des renseignements concernant un grand nombre de cas individuels de même nature, il s'agit le plus souvent de précisions dont dispose le pays de la source sur des catégories de revenus comme des intérêts, des dividendes, des redevances, des pensions, etc. ces renseignements sont obtenus de manière systématique par le pays de la source (généralement du fait de la déclaration de paiement par le payeur), ils peuvent donc être transmis aux parties contractantes à la conventions. Normalement, les autorités compétentes intéressées par un échange automatique de renseignements conviendront l'avance du type de renseignements qu'elles souhaitent échanger³⁹⁹.

3- L'échange de renseignements spontané :

L'échange de renseignements est dit spontané lorsque l'une des parties contractantes, après avoir obtenu dans le cadre de l'administration de sa propre législation fiscale, des informations qu'elle pense pouvoir intéresser une partie contractante à des fins fiscales les lui transmet spontanément sans que cette dernière les ait demandés.

Cet échange peut se produire, à l'occasion d'un contrôle permettant à une administration fiscale de découvrir des éléments qu'elle estime de nature à intéresser son homologue étranger (généralement le fisc du pays de résidence du contribuable).

F- Les limites de l'échange de renseignements :

399 En vue d'améliorer l'efficacité et l'efficacités des échanges automatiques de renseignements, l'OCDE mis au point un formulaire normalisé et un format magnétique normalisé « format magnétique normalisé » de l'OCDE.

L'échange de renseignements peut rencontrer des restrictions et des limites qui contrecarrent son efficacité. Ces limites font l'objet des paragraphes 3 à 5 de l'article 26 du modèle de convention de l'OCDE.

1- La condition de réciprocité :

La condition de réciprocité se traduit par le fait que les avantages consentis par l'Etat contractant par une convention fiscale ne le sont que sous le bénéfice de la réciprocité.

De ce fait, elle met en évidence une double limitation à l'échange de renseignements, qui met en cause l'Etat du droit de l'Etat de l'Etat requérant et de l'Etat requis⁴⁰⁰.

Le concept de réciprocité veut qu'une partie contractante, lorsqu'elle collecte des renseignements pour le compte de l'autre partie contractante, est uniquement tenu d'obtenir et de fournir les informations que la partie requérante elle-même aurait pu obtenir en vertu de ses propres lois dans des circonstances analogues. Le modèle de convention stipule en outre qu'une partie requise n'est pas tenue de fournir des renseignements que la requérante elle-même ne pourrait pas obtenir dans le cadre de sa pratique administrative normale.

Il est à noter que le problème de réciprocité peut être posé de manière accrue, dans l'échange de renseignements entre pays développés et pays en développement.

En effet, les pays développés disposent de moyens humains et matériels leur permettant de fournir toutes les informations susceptibles de faciliter l'établissement et le recouvrement et le recouvrement de l'impôt de l'Etat requérant. Cependant, les services fiscaux des pays en développement sont souvent dans l'impossibilité d'assurer la réciprocité. Les pays développés peuvent ainsi refuser de communiquer des renseignements d'ordre fiscal, si les Etats requérants ne sont pas en mesure de fournir des informations de même nature.

2- Le secret fiscal :

On entend par « secret fiscal » les dispositions de la législation nationale qui garantissent que les renseignements concernant un contribuable et ses affaires resteront confidentiels et seront protégés de toute divulgation intempestive. Il est donc fondamental pour la coopération en matière d'échange de renseignements que ces informations confidentielles continuent de

400 Les expressions « Etat requérant » et « Etat requis » désignent respectivement toute partie qui demande assistance administrative en matière fiscale et toute partie à laquelle cette assistance est demandée (article 3-1 a de la convention concernant l'assistance administrative OCDE, Strasbourg 1988)

bénéficier d'une protection équivalente lorsqu'elles font l'objet d'échanges avec d'autres pays. Tout renseignement fourni par une partie contractante doit donc être traité comme confidentiel⁴⁰¹, ce qui implique de les tenir secrets et de les communiquer qu'aux personnes ou autorités (les organes judiciaires par exemple) intervenant dans l'établissement et la mise en recouvrement des impôts visés par la convention applicable.

3- L'ordre public :

Le concept d'ordre public constitue un autre motif qu'il est possible d'invoquer pour refuser de fournir des renseignements⁴⁰². Les commentaires sur l'article 26 du modèle de convention (paragraphe 19.5) développent la signification de ce concept. On entend généralement par ordre public les intérêts vitaux d'un pays, par exemple, lorsque les renseignements demandés concernent un secret d'Etat. Une situation analogue peut également se présenter, par exemple, lorsqu'une enquête fiscale dans un autre pays a été ouverte pour des raisons de persécution raciale ou politique. Cette restriction est donc rare dans la pratique⁴⁰³.

4- Les secrets commerciaux, industriels, professionnels et autres :

L'article 26 du modèle de convention précise clairement que les Etats contractants ne sont en rien tenus de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial⁴⁰⁴. Les commentaires relatifs à ces deux dispositions précisent par ailleurs que la notion de secret ne saurait être interprétée trop largement. En particulier, les informations financières, notamment les livres et les registres comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre.

401 En ce sens, le paragraphe 1 de l'article 26 prévoit que : « les renseignements reçus par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes et autorités y compris les tribunaux et organes administratifs, concernés par l'établissement et le recouvrement des impôts visés par la convention ».

402 Voir l'article 26 du modèle OCDE, paragraphe 3, alinéa a) et b)

403 La version précédente des commentaires sur l'article 26 ne développait que brièvement le sens du terme « public / policy / ordre public » toutefois la présentation plus large dans la version

404 En ce sens l'article 26 prévoit que : « les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :

- De fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public »

5- L'absence d'obligation d'exécuter des mesures dérogeant à la législation et aux pratiques nationales :

L'article 26 du modèle de convention stipule qu'un Etat contractant n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne sauraient pas autorisées par sa législation ou par ses pratiques administratives⁴⁰⁵.

Cette disposition découle du principe sous-jacent selon lequel une partie contractante doit être tenue d'en faire autant mais pas moins que si sa propre imposition était en jeu. Ainsi, lorsque les renseignements en possessions de l'autorité compétente ne sont pas suffisants pour répondre à une demande, une partie contractante doit prendre toutes les mesures pertinentes de collecte de renseignements, y compris en procédant à des enquêtes ou à des examens spécifiques des comptes de la société concernée, pour autant qu'elle prendrait des mesures analogues à ses propres fins fiscales.

6- L'absence d'obligation de fournir des renseignements qui pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale :

L'article 26 du modèle OCDE prévoit qu'un Etat contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale.

En ce sens, et dans la plupart des pays, les banques et autres institutions financières assimilées sont tenues de protéger la confidentialité des affaires financières de leurs clients. Cette obligation (« secret bancaire ») peut non seulement mettre des renseignements bancaires à l'abri d'une divulgation à des tiers, mais aussi viser l'accès à ces informations par les autorités gouvernementales, y compris les autorités fiscales

405 En ce sens, le paragraphe 2 de l'article 26 prévoit :

Les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :

- a) De prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou celles de l'autre Etat contractant,
- b) De fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant ».

Section 2 : Les prix de transfert au service de la politique d'investissement : vers une correcte allocation des bénéficiaires

Au cours de ces dernières années, il y a eu une prise de conscience générale par de nombreux pays sur les enjeux que représente la manipulation des prix de transfert par les entreprises multinationales sur leur finance publique, d'une part, et sur la politique d'investissement suivi par les Etats, d'autre part.

En effet, les efforts déployés par un Etat en matière d'attraction des investissements et les sacrifices, en termes d'avantages fiscaux accordés, consentis auxdits investissements pouvaient se voir saper par une politique de prix de transfert des entreprises multinationales, notamment si elle est agressive, visant à éroder les bases d'impositions des pays où elles conduisent leurs affaires.

Paragraphe 1 : Les prix de transfert et le contrôle des bases d'imposition

Par définition, les prix de transfert sont définis comme étant les prix pratiqués par une entreprise à l'occasion d'un transfert des biens corporels, des actifs incorporels, ou la fourniture de services à une ou plusieurs entreprises apparentées situées au niveau national⁴⁰⁶ ou à l'étranger. Ils se définissent plus simplement comme étant les prix des transactions entre sociétés apparentées⁴⁰⁷ et résidentes d'États différents : ils supposent des transactions intragroupes et le passage d'une frontière.

Il s'agit finalement d'une opération d'import-export au sein d'un même groupe, ce qui exclut toute transaction à l'international avec des sociétés indépendantes.

Les entreprises sont concernées non seulement pour les ventes de biens et de marchandises, mais également pour toutes les prestations de services intragroupe : partage de certains frais

406 Il est précisé, à ce titre, que l'Algérie a élargi la notion des prix de transfert aux opérations intragroupe effectuées en Algérie au cas où une des sociétés intragroupes est bénéficiaire des avantages fiscaux dans le cadre de l'ANDI. L'objectif recherché est d'éviter une délocalisation de la matière imposable des entreprises soumises à imposition aux entreprises, du même groupe, bénéficiaires d'avantages fiscaux.

407 Par sociétés apparentées, il est entendu soit une dépendance juridique (détention par une société de plus de 50 % des actions d'une autre société) soit une dépendance de fait. Cette dernière se caractérise par la capacité d'une entreprise à imposer des conditions économiques à une autre entreprise ou imposer un pouvoir de décision eu égard, à la nature particulière des relations entre les deux entités telles que des rapports d'affaires anciens, fournisseur ou client unique.

communs entre plusieurs entreprises du groupe (frais d'administration générale ou de siège), mise à disposition de personnes ou de biens, redevances de concession de brevets ou de marques, relations financières, services rendus par une entreprise du groupe aux autres entreprises, garantie, honoraires, cession ou concession de biens incorporels tels que les marques, brevets, savoir-faire, refacturation de coûts, octroi de prêts sans intérêts ou à intérêts réduits.

Les prestations de services non rémunérées et les mises à disposition gratuites de personnel ou d'éléments incorporels entre entreprises associées sont également concernées s'il s'avère qu'elles auraient dû être rémunérées, conformément au principe de pleine concurrence.

Le principe de pleine concurrence qui fait autorité est énoncé à l'article 9 paragraphe 1 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, lequel est à la base des conventions fiscales bilatérales liant des pays membres de l'OCDE et, de plus en plus, des pays non membres.

L'article 9 stipule que : « (lorsque)...les deux entreprises (associées) sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conventions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ».

Il existe un consensus international autour de ce principe ; l'objet de celui-ci est de déterminer le prix qu'auraient convenu, pour une transaction, deux entreprises indépendantes placées dans une situation économique comparable.

L'application de ce principe se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions pour une transaction entre entreprises associées et celles pratiquées pour une transaction entre entreprises indépendantes.

C'est en vertu de ce principe de pleine concurrence que les services fiscaux sont donc en droit, lorsque les transactions commerciales ou financières sortent du cadre de la concurrence loyale, de redresser le résultat imposable de l'entreprise soumise à l'impôt en rectifiant le prix de la transaction par rapport à celui découlant de la pleine concurrence.

Il signifie que le prix pratiqué entre des entreprises dépendantes doit être le même que celui qui aurait été pratiqué sur le marché entre deux entreprises indépendantes.

Dès lors, afin d'éviter tout risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ses prix de transfert ne s'écartent pas de ce prix de pleine concurrence.

L'entreprise doit déterminer la méthode et le prix des transactions intragroupes. Enfin, elle doit s'assurer de la conformité de la tarification retenue au prix de pleine concurrence.

Pour s'assurer que les prix pratiqués par les entreprises apparentées respectent le principe de pleine concurrence, il existe des recommandations sur l'application des principes directeurs de l'OCDE utilisés par les Etats membres et par les entreprises. L'Algérie a transposé, dans sa législation interne, les opérations pouvant s'analyser comme un transfert indirect de bénéfice et donnant, en conséquence, lieu à une réintégration à l'assiette imposable. De même qu'elle a transposé, dans sa doctrine interne, les cinq méthodes recommandées par l'OCDE pour le contrôle des prix de transfert.

A- Les opérations pouvant s'analyser comme un transfert indirect de bénéfice :

1-la majoration ou diminution des prix d'achat ou de vente.

Il convient dans ce cas, de s'assurer que les achats de la filiale auprès de l'entreprise étrangère ne sont pas faits à des prix majorés ou que les ventes à l'entreprise étrangère ne sont pas effectuées à des prix minorés. Ces moyens peuvent être, en effet, utilisés pour transférer indirectement à l'étranger une partie des bénéfices réalisés par les sociétés établies en Algérie.

Pour préciser l'existence d'un tel transfert, il faut se référer aux prix auxquels le fabricant étranger vend généralement les mêmes produits à des sociétés indépendantes.

De même, lorsqu'une entreprise algérienne utilise des services rendus par une entreprise liée, la facturation de ces services à un coût majoré permet un transfert de bénéfices vers l'étranger. La même constatation peut être faite lorsque l'entreprise algérienne achète ou prend en location des biens d'équipement à un coût supérieur au coût normal.

2- Le versement de redevances excessives ou sans contreparties

Les sociétés établies en Algérie dépendantes d'une société étrangère, peuvent verser des redevances, stipulées par contrats, destinées à rémunérer certains services rendus tels que la concession d'une licence d'exploitation, d'un brevet, d'un procédé ou d'une formule de fabrication ou l'assistance directe dans les domaines technique, scientifique, commercial ou administratif, etc.

Il y'a lieu de constater une redevance excessive, dès lors que la rémunération versée ne correspond pas à une rémunération normale des services effectivement fournis par la société étrangère. Dans l'autre sens, dans le cas où l'entreprise algérienne reçoit une redevance inférieure à ce qu'elle devrait être, compte tenu des données du marché, il y'a lieu de constater un transfert de bénéfices à cet effet.

3- L'octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit

Les sociétés établies en Algérie, peuvent prélever des sommes sur leurs fonds propres ou leurs fonds d'emprunts, pour accorder à une société étrangère avec laquelle elles ont un lien de dépendance, un avantage en lui accordant des prêts ou avances importants sans intérêts ou à un taux d'intérêt très faible.

La recherche du taux de pleine concurrence doit être faite sur la base d'un taux d'intérêt correspondant à un taux normal apprécié selon le cas, sur la base soit, du taux d'intérêt des prêts accordés par les banques, soit du taux d'intérêt que paye l'entreprise algérienne à raison des sommes qu'elle a elle-même empruntées.

A contrario une entité située en Algérie peut contracter des prêts ou avances auprès d'entités situées hors d'Algérie, pour lesquels il est appliqué un fort taux d'intérêt.

4-La renonciation aux intérêts stipulés par les contrats de prêts :

Les sociétés établies en Algérie peuvent être amenées à consentir des aides de diverses natures, par des abandons de créances, d'aides ou subventions ainsi que la renonciation aux intérêts stipulés par les contrats de prêts.

5- l'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu :

Des transferts de bénéfices peuvent être mis en évidence par une facturation anormale de prestations de services ou par l'octroi d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu.

D'une manière générale, le fait de fournir des prestations de services à une tierce personne sans lui facturer le montant des prestations et/ou sans contrepartie, constitue un acte anormal de gestion.

Dans ce cas précis, il convient de procéder à la réintégration dans les bénéfices imposables, les sommes qui auraient dues être facturées.

6- Les autres moyens :

D'autres moyens peuvent constituer des transferts anormaux, il peut s'agir à titre d'exemple, des opérations de cession d'éléments incorporels, des prestations de services non rémunérées et de la mise à disposition d'un personnel gratuit, qui font présumer des transferts de bénéfices lorsque ces opérations sont effectuées par des entreprises algériennes au profit d'entreprises situées hors d'Algérie et ce, s'il s'avère qu'elles auraient dues être rémunérées, conformément au principe de pleine concurrence.

B- Les méthodes de contrôle des prix de transfert :

La doctrine administrative actuelle permet l'application des cinq (05) méthodes de détermination des PT préconisées par l'OCDE.

Cependant, les vérificateurs peuvent appliquer une autre méthode s'ils jugent qu'elle correspond au mieux à la situation de l'entreprise objet de vérification.

Le choix d'une autre méthode doit être justifié au plan économique. Certains pays d'Amérique latine et d'Afrique appliquent ce qui est communément appelé « la sixième méthode » et qui concerne le mode de fixation des prix des transactions portant sur des produits de base.

L'émergence de cette sixième méthode trouve son origine dans les difficultés rencontrées par les pays producteurs des produits de base en matière de fixation des prix des transactions transfrontalières de produits en question, notamment pour déterminer les ajustements par rapport au prix coté, vérifier la date de fixation du prix, et comptabiliser la participation d'autres entités à la chaîne de valeur⁴⁰⁸.

N.B: le terme « produits de base » désigne des biens corporels dont le prix est fixé par des parties indépendantes en utilisant un prix coté. Exemple: café, céréales,.etc.

Les Etats Unis d'Amérique (USA) ont développé la méthode de marges comparables. Cette méthode consiste à comparer le niveau de marge brute pratiquée par deux entreprises au sein

408 Séminaire à la Direction Générale des Impôts, Alger, novembre 2016.

d'un groupe avec le niveau de marge brute pratiquée par des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables.

Si la marge contrôlée s'éloigne trop de la moyenne des marges pratiquées entre entreprises indépendantes, un ajustement en matière de prix de transfert est opéré.

1- Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions:

1.1 la méthode du Prix Comparable sur le Marché Libre « PCML » ou « CUP: Comparable Uncontrolled Price »:

Cette méthode vise à comparer les prix pratiqués au sein d'une entreprise multinationale avec les prix qui sont pratiqués entre entreprises indépendantes pour des transactions comparables. En cas d'absence de comparables identiques, des correctifs sont effectués s'ils peuvent avoir lieu avec suffisamment de fiabilité.

Cette méthode est généralement utilisée lorsqu'une entreprise vend un produit ou un service à la fois à des entreprises relevant du même groupe et à des entreprises indépendantes.

Dans ce cas, des retraitements fiables peuvent être opérés en fonction des volumes, des conditions de règlement et des garanties accordées.

Les comparables à utiliser peuvent être:

- Interne: prix de vente au sein du groupe et hors groupe;

* externe: prix de vente pratiqué par une entreprise concurrente pour le même produit.

Cette méthode préférée à toute autre méthode s'il existe une possibilité d'identifier des transactions comparables sur le marché libre.

1.2- la méthode du prix de revente ou «RM: Resale Minus »:

Cette méthode consiste à comparer la marge appliquée sur les prix de revente réalisée dans le cadre d'une transaction contrôlée à celle obtenue dans le cadre d'une transaction comparable sur le marché libre.

Cette méthode a comme point de départ le prix de revente à des parties n'ayant aucun lien de dépendance, d'un produit acheté d'une entreprise ayant un lien de dépendance. De ce prix, il est déduit une marge brute comparable.

La marge brute comparable peut être soit:

- Interne: c'est-à-dire la marge sur le prix de revente que ce même vendeur réalise dans le cadre d'opérations comparables non contrôlées;
- Externe: c'est-à-dire la marge sur le prix de revente réalisée par une entreprise n'ayant aucun lien de dépendance dans le cadre d'opérations comparables non contrôlées.

La méthode de prix de revente est utilisée particulièrement en cas de non ajout d'une valeur substantielle au produit par les distributeurs ou revendeurs. Ces derniers n'assument donc que des risques liés à la distribution ou à la revente.

1.3. La méthode du prix de revient majoré ou « Cost Plus »:

Cette méthode a comme point de départ le « prix de revient » d'un fournisseur de produits ou de services à une entreprise ayant un lien de dépendance.

Sur ce prix de revient, on ajoute une marge bénéficiaire brute comparable à celle qui serait pratiquée entre deux entreprises indépendantes.

Le prix de revient inclut:

- Les coûts directs, comme les coûts des matières premières;
- Les coûts indirects, comme les frais de réparation et d'entretien pouvant être répartis entre plusieurs produits;
- Les frais d'exploitation, comme les frais de vente, les frais généraux et les frais d'administration.

Remarque : La source principale d'obtention de ces coûts et frais est la comptabilité analytique.

La marge bénéficiaire brute comparable peut être déterminée soit:

- En interne: en prenant la majoration sur le prix de revient que le fournisseur obtient dans le cadre d'opérations comparables non contrôlées;

- En externe: en prenant la majoration sur le prix de revient obtenue par un fournisseur n'ayant aucun lien de dépendance dans le cadre d'opérations comparables non contrôlées.

Des ajustements nécessaires peuvent avoir lieu pour que la marge obtenue soit comparable à celle devant être pratiquée entre deux entreprises indépendantes.

Lorsqu'il y a des différences matérielles en matière d'efficacité des parties que l'on compare; structure des coûts (notamment l'ancienneté de l'usine et de l'équipement), expérience pratique des affaires (entreprise nouvelle par rapport à une entreprise bien établie) et efficacité de la gestion, la fiabilité des comparables peut s'en trouver réduite.

En conclusion, pour les méthodes transactionnelles fondées sur les transactions, plus les fonctions exercées, les risques assumés et les éléments d'actifs utilisés sont complexes, plus il est difficile de trouver des données comparables. Par conséquent, les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente sont généralement celles qui permettent d'obtenir des résultats les plus fiables, lorsque les fonctions exercées par la partie visée sont les moins complexes, l'apport de la partie visée n'inclut pas des biens incorporels de grande valeur⁴⁰⁹.

1-4 Les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices:

La complexité des entreprises modernes peut rendre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions difficiles à appliquer.

Lorsque les données des opérations comparables ne sont pas suffisamment détaillées pour permettre les ajustements nécessaires pour assurer la comparabilité requise pour l'application d'une méthode traditionnelle, il peut être nécessaire d'envisager l'application de méthodes transactionnelles de bénéfices.

2. La Méthode Transactionnelle de la Marge Nette « MTMN » ou « TNMM: *Transactional Net Margin Method* ».

Cette méthode compare la marge bénéficiaire nette d'un contribuable provenant d'une opération contrôlée, avec la marge bénéficiaire nette obtenue par des entreprises n'ayant aucun lien de dépendance pour des opérations similaires, aussi examine la marge bénéficiaire nette par rapport à une base appropriée, notamment les coûts, les ventes ou les éléments d'actif.

⁴⁰⁹ Ibid.

Il est important de choisir une base appropriée en considérant la nature de l'activité commerciale. Cette base sur laquelle devrait reposer l'évaluation des bénéfices, varie selon les faits et les circonstances entourant chaque cas⁴¹⁰.

2-1 Démarche de la méthode de marge nette :

Détermination du bénéfice net:

- L'exclusion des charges et des produits non liés à la transaction contrôlée examinée ; -
- L'exclusion des éléments financiers et exceptionnels.

• Pondération du bénéfice net:

- Choix du dénominateur cohérent avec l'analyse de comparabilité
 - les ventes peuvent être une base appropriée pour les activités de distribution;
 - les charges d'exploitation peuvent être une base appropriée pour les activités de services ou de fabrication;
 - Les actifs opérationnels peuvent être une base appropriée pour les activités à forte intensité capitalistique comme certaines activités manufacturières.
- Utilisation de ratios : Ratio de Berry (marge brute / charges d'exploitation); ou (marge brute/Chiffre d'Affaires)

2.2. La Méthode du partage des bénéfices « MPB » ou « PSM: Profit Split Method ».

La méthode du partage des bénéfices peut être utilisée lors de la réalisation des conditions cumulatives suivantes:

- Les transactions contrôlées sont fortement intégrées de sorte qu'elles ne peuvent pas être évaluées de manière séparée;
- Les contributions de chaque partie sont uniques et de grande valeur. Cette situation fait en sorte qu'il est impossible d'établir le niveau de

410 ibid

comparabilité approprié avec des opérations non contrôlées permettant d'appliquer une méthode unilatérale ;

- L'absence de comparables fiables permettant l'utilisation des autres méthodes.

Cette méthode s'applique en deux étapes:

En première étape, il s'agit d'identifier le montant global des bénéfices que les entreprises associées ont tiré d'une opération contrôlée.

En deuxième étape: il s'agit de partager ces bénéfices entre les entreprises associées, en fonction d'une base économique valable.

Cette deuxième étape peut s'appliquer de plusieurs façons, y compris par la:

- Répartition des bénéfices uniquement en fonction d'une « analyse des contributions »;
- Répartition des bénéfices en fonction d'une « analyse résiduelle » ou « méthode de fractionnement des bénéfices résiduels »

L'analyse des contributions consiste en la détermination du bénéfice global, puis l'examen des fonctions exercées, puis la répartition du bénéfice global basée sur la répartition effective constatée pour des transactions comparables sur le marché libre. Cependant, à défaut, il est procédé à une répartition du bénéfice global basée sur la valeur relative des fonctions exercées par chacune des entreprises associées compte tenu des actifs qu'elles utilisent et des risques qu'elles assument.

L'Analyse résiduelle s'applique, quant à elle, selon une approche en deux phases : dans la première phase, il est procédé à la détermination du bénéfice global, puis à l'examen des fonctions exercées. Par la suite, il est proposé l'utilisation des autres méthodes de l'OCDE pour déterminer le profit standard de pleine concurrence à allouer à chaque société au titre de ses fonctions/contributions non uniques.⁴¹¹

411 *ibid.*

Dans la deuxième phase, il est procédé à la répartition du bénéfice (ou perte) résiduel(le) en fonction de l'analyse des contributions (difficilement quantifiable).

Enfin, il importe de préciser que les méthodes non fondées sur les principes OCDE peuvent être utilisées lorsque les méthodes OCDE ne sont pas appropriées aux circonstances de l'espèce.

Paragraphe 2 : La corrélation entre prix de transfert et la politique d'investissement.

A- La politique de prix de transfert et l'émergence de l'industrie manufacturière en Algérie : cas de filiales étrangères pour le soutien de l'industrie automobile

Les politiques d'investissement des Etats, notamment ceux en voie de développement, contiennent le plus souvent diverses dispositions permettant de consolider les investissements locaux et d'attirer les investissements étrangers.

La nature des dispositions qui y sont prévues varie d'un Etat à un autre en fonction des choix économiques retenus et des secteurs à développer.

Pour les pays développés, et eu égard au fait de l'abondance des facteurs de production (ressource humaine qualifiée, disponibilité du capital, des terres...), l'outil fiscal est relégué à un second rang. En effet, le paiement de l'impôt même pour les nouveaux investisseurs constitue « le prix à payer » à l'Etat en contrepartie de la disponibilité des facteurs de production.

Pour les pays en voie de développement, la faible existence voire même l'absence de facteurs incitatifs à l'attraction des investissements, a conduit lesdits Etats à recourir à l'outil fiscal comme moyens principal d'attraction des investissements étrangers.

Cette tendance est partiellement expliquée par le souci des investisseurs de récupérer une partie des surcoûts engendrés par la mobilisation des facteurs de production au service de leurs investissements. A titre d'exemple, nous pouvons citer la main d'œuvre. La formation de cette main d'œuvre constitue pour les investisseurs des dépenses supplémentaires qui vont être récupérées, en partie, par le non-paiement d'impôts (avantages fiscaux).

Il est précisé, à ce titre, que le plus souvent il est prévu l'octroi d'avantages fiscaux, parafiscaux, douaniers et autres pour des durées limitées dans le temps, dans la phase de réalisation de l'investissement et dans celle d'exploitation.

Cependant, les efforts déployés par un pays en matière de sacrifices budgétaires envers les investisseurs pourront ne pas être récompensés après la fin de la période d'exonération.

En effet, par le biais des prix de transfert, les investisseurs, généralement des entreprises étrangères affiliées à des groupes multinationaux, procèdent à la minoration des bases d'imposition dans les pays où se situent des activités. Cette minoration prend plusieurs formes, et les méthodes pour les évaluer sont présentées dans le paragraphe précédent, mais son objectif principal est d'éluder le paiement de l'impôt⁴¹².

Il est noté qu'en pratique et afin de ne pas soulever les soupçons, le recours à la manipulation des prix pour l'érosion des bases d'impositions est utilisé dès le début de l'activité et ce quand bien même qu'en début d'activité l'entreprise étrangère est dispensée de paiement d'impôts.

Dans cette situation, si la politique d'investissement n'est pas suivie par une politique fiscale rigoureuse, elle perdra son efficacité et les résultats attendus d'elle (politique d'investissement) seront anéantis.

Au titre de la politique fiscale, une correcte mise en œuvre des recommandations de l'OCDE en matière de contrôle des prix de transfert permettra une correcte allocation des bénéfices et des revenus entre le pays de résidence de la société étrangère et le pays d'exercice de son activité.

Le contrôle des prix de transfert constitue un enjeu majeur de politique fiscale et sa correcte application permettra, notamment aux pays en voie de développement, de meilleure concrétisation des objectifs de la politique d'investissement dans un pays.

Afin d'illustrer nos propos, un exemple est pris dans le domaine de l'industrie automobile en Algérie.

Comme tous les autres investissements en Algérie ayant la même taille et la même importance, les investissements dans le secteur automobile ont bénéficié d'avantages fiscaux dans le cadre du dispositif de l'ANDI (Agence Nationale de Développement des investissements). Pour la phase d'exploitation, ces avantages ont consisté en des exonérations d'Impôts sur le Bénéfices des Sociétés (IBS) et de la Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP) de la TVA et de la taxe

⁴¹²Il est à noter qu'en l'état actuel, aucune évaluation faite par l'administration fiscale sur les opérations transfrontalières entre parties liées quand bien même que les informations se rapportant à ces transactions sont fournies au niveau des bilans fiscaux déclarés par ces entités.

Cette évaluation de ces opérations entre parties liées est une source notable d'information qui peut se traduire par une érosion (ou une amélioration) des recettes fiscales algériennes.

de transaction des véhicules neufs (applicable à la vente selon des tarifs variables en fonction de la catégorie du véhicule).

Il est précisé, ce propos, que le Gouvernement algérien a procédé graduellement à l'interdiction de commercialisation des véhicules importés destinés à la revente en l'état. Parallèlement, les concessionnaires automobiles se sont convertis en des entreprises d'assemblages de véhicules afin de garder des parts du marché automobile. La non concrétisation du projet d'investissement de l'assemblage aura comme conséquence le non octroi d'une licence d'importation des véhicules neufs pour des quotas de plus en plus en chute libre en termes de nombres et de montant.

Ce qu'il y a lieu de signaler est que les prix des véhicules issus de l'activité de montage ont presque doublé par rapport aux prix des véhicules importés avant l'installation du système de quotas d'importation par le biais des licences.

Aussi, y a-t-il lieu de préciser que les prix des véhicules commercialisés en Algérie sont considérés comme élevés comparativement à la tendance observée dans les pays du Maghreb ayant des activités de montage de véhicules et produisant des véhicules de gamme équivalente.

Les prix élevés des véhicules automobiles sont constatés malgré les différents avantages octroyés à ces entreprises. Comme expliqué ci-dessus, les avantages ont concerné même la TVA (une exonération totale est prévue pour une durée de cinq ans) et la taxe sur les transactions des véhicules neufs applicable à l'unité vendue en fonction des catégories des véhicules.

Les prix élevés des véhicules en Algérie se couplent avec un autre phénomène observé dans l'économie algérienne qui est celui de la surfacturation des importations faites par lesdits opérateurs. La surfacturation en Algérie n'est pas limitée au seul secteur d'industrie, elle est devenue un sport national qui touche presque tous les secteurs.

Plus généralement, les transactions commerciales sont faites avec des entreprises liées basées à l'étranger. Cette liaison peut être de nature juridique ou de fait. Un autre phénomène caractérise l'économie algérienne, et secteur de l'industrie automobile n'y échappe pas, consiste en la constitution par les sociétés algériennes, de sociétés apparentées à l'étranger lesquelles jouent l'intermédiation entre les fournisseurs des biens et services et la société basée en Algérie.

Cette société d'intermédiation a pour principal objectif la surfacturation des biens et services acquis en vue du transfert des devises à l'étranger par les canaux légaux (banques) et leur réintroduction (le surplus représentant la surfacturation), par des circuits informels en Algérie⁴¹³. Pour revenir à la problématique de prix de transfert et sa relation avec la politique d'investissement octroyant de généreux avantages fiscaux, les industries de montage en Algérie n'ont pu baisser leur prix à la vente et ce malgré les avantages fiscaux en matière de prix dont elles étaient bénéficiaires pour deux principales raisons, nous semble-t-il :

- la première est les coûts supplémentaires que génère l'implantation d'une industrie de montage par le biais du système CKD/SKD⁴¹⁴. Cependant, cet argument ne résiste pas à la réalité puisque nombre de pays ont pu accueillir des industries de montage mais les prix de leur output est de loin inférieurs à ceux observés en Algérie ;
- la deuxième consiste en le recours à des manipulations des prix de transfert des biens et services de la maison mère vers l'entité dépendante sise en Algérie en vue d'éroder les bases d'imposition en Algérie et d'écarter les avantages fiscaux accordés⁴¹⁵. Aussi, comme expliqué plus haut, quand bien même lesdites sociétés sont dispensées de paiement de l'impôt sur le bénéfice, elles procèdent au maintien à la déclaration d'un faible niveau de bénéfices voire même déclarer des déficits pour ne pas soulever des soupçons lors de la fin de la période des avantages qui est généralement limitée dans le temps. Il en résulte que les résultats qu'entend obtenir un pays à travers la politique d'investissement (octroi d'avantages fiscaux par exemple) sont sapés par le recours, des investisseurs, à une politique de prix de transfert agressive qui érode les bases d'impositions.

413 A noter que la contrevaletur en devise du marché informel, c'est-à-dire le marché parallèle, est environ 80 % plus que sa contrevaletur dans les canaux officiels (les banques) ce qui engendre une manne financière très importante non fiscalisée nulle part !

414 Décret Exécutif N° 2000- du 2 avril 2000 fixant les conditions d'identification des activités de production à partir de collection destinées aux industries de montage et aux collections dites « CKD ».

415 Ce phénomène mondial reste le plus difficile à appréhender du fait qu'il exige une collaboration étroite entre l'Administration fiscale Algérienne et les autres administrations étrangères fiscales ; commerciales ou autres.

A ce titre, il est relevé, à travers les sollicitations de l'Administration fiscale Algérienne que ces administrations étrangères ne sont pas toujours prêtes à adhérer pleinement aux échanges de renseignements à caractère fiscal et ce, dans un esprit de protection des intérêts de leurs entreprises et leur économie nationale.

B- Le contrôle des prix de transfert : harmonisation des outils de travail entre administration fiscale et douanière

Les experts de l'OMC estiment à 60 % le taux des échanges commerciaux dans le monde entre sociétés liées. Le défi pour les administrations fiscale et douanière est de vérifier que les prix pratiqués entre sociétés liées représentent bel et bien des prix qui pourrait être convenu entre sociétés indépendantes, ce qui renvoi à la notion des prix de pleine concurrence qui est la base sur laquelle est fondée les contrôles effectués dans le cadre des prix de transfert.

Cependant, pour atteindre cette « vérité des prix » les administrations fiscale et douanière n'utilisent pas les mêmes méthodes et outils, ce qui laisse dans certains cas soit l'absence de rectification des prix ou valeurs déclarés par l'administration douanière et ce, malgré de l'existence de manipulation des prix pratiqués, soit, dans d'autres cas, une superposition d'imposition due à la détermination de valeurs distinctes des deux administrations susmentionnées.

Le premier cas peut se produire par exemple au cas où deux entreprises liées pratiquent des « prix manipulés ». L'authentification des prix déclarés par la DGI algérienne et l'administration douanière par provenance des marchandises ou d'équipements ne donnera rien de spécial et ce, compte tenu de la déclaration des mêmes prix. Ce cas peut se produire notamment pour la minoration de la base d'imposition, en matière d'IBS, en Algérie (les prix d'achats constituent des charges déductibles des bénéfices imposables) et de majoration des bénéfices du pays d'expédition qui est généralement situé dans des Etats ou Territoires à fiscalité privilégiée.

Le deuxième cas, quant à lui, peut se produire lorsque les administrations douanières⁴¹⁶ et fiscales arrivent à déterminer des valeurs différentes ; l'administration douanière vise à

416 La valeur en douane est l'un des éléments les plus importants de la législation douanière, au même titre que l'origine ou l'espèce. Partant du principe que toute marchandise importée ou réimportée, destinée à être exportée ou à réexporter doit faire l'objet d'une déclaration en détail (art 75 du CDA : Code des douanes algérien). En conséquence, à l'importation comme à l'exportation, la déclaration en douane doit comporter l'indication de la valeur des marchandises auxquelles elles se rapportent.

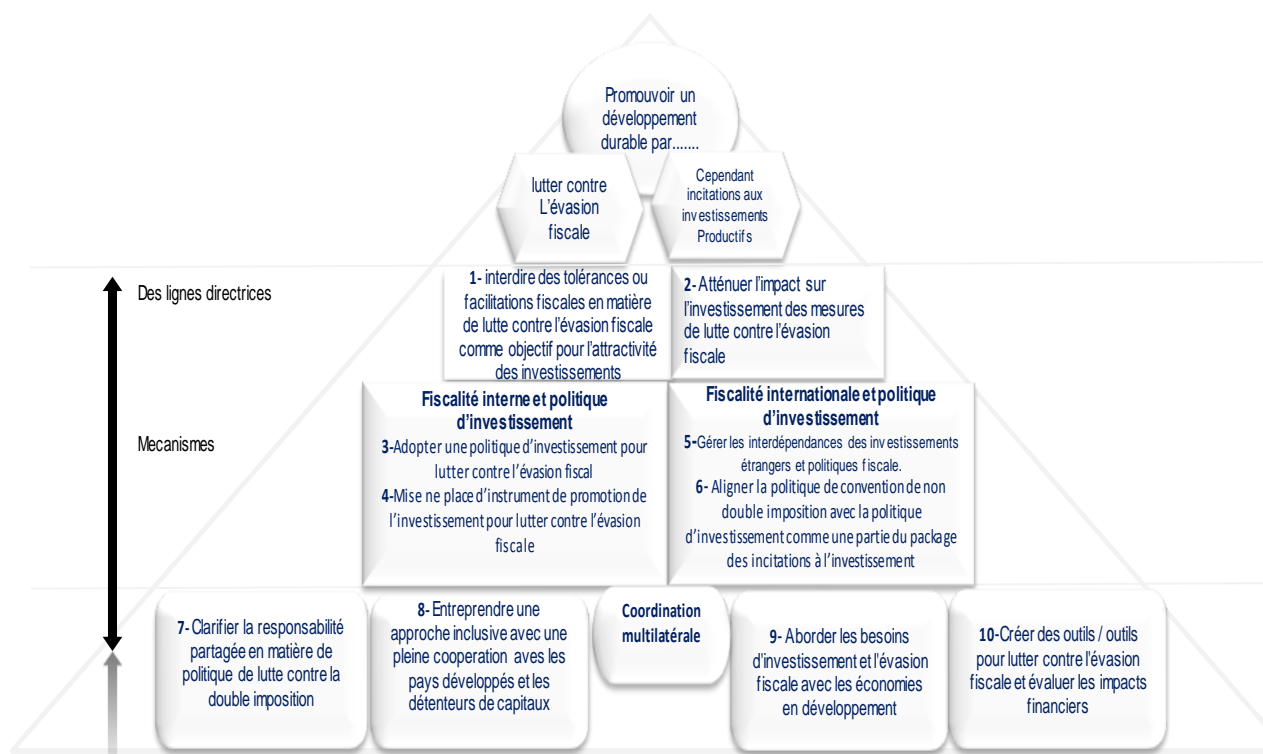
A cet égard, l'article 16 du CDA et suivants reprennent, pour l'essentiel, les dispositions de l'accord de l'OMC sur l'évaluation en douane transposées dans l'ordre juridique national. Cet accord qui est ouvert à l'accession de tous les pays, membre de l'OMC ou non, a été signé par bon nombre de pays. Il est appliqué par les pays industrialisés et par un nombre croissant des pays en développement.

augmenter les valeurs pour plus de droits de douanes et d'accises (l'aspect de TVA est neutre eu égard à sa déductibilité), l'administration fiscale vise à diminuer les valeurs pour réduire les charges déductibles et augmenter, par conséquent, les bénéfices imposables. Cette divergence des points de vue peut créer une surcharge financière dont le mode de règlement n'est pas clairement défini jusqu'à présent.

Le rapprochement, entre les administrations fiscale et douanières, des méthodes de travail, des outils de travail (les bases de données notamment), et les contrôles conjoints à fort risque et enjeux financiers sont les meilleurs moyens permettant aux contrôles des prix de transfert de trouver leur place dans les rentrées fiscales du budget de l'Etat.

C- L'architecture d'une meilleure corrélation de la politique fiscale au service de l'investissement : lignes directrices et mécanismes

Il est généralement admis qu'une politique fiscale au service de l'investissement doit être bâtie autour de cette architecture illustrée dans le schéma ci-dessous :



Source: Tableau N ° 29: traduit par son auteur, Séminaire Research Institute of Economy, Trade and Industry-Japan “ Foreign Direct Investment and Economic Development “February 10, 2016 Risaburo Nezu Senior Research Advisor

En effet, il ressort que pour promouvoir un développement durable dans un monde en pleine mutation nécessite le recours à des instruments fiscaux afin de supporter les enjeux liés à une politique d’investissement à travers la recherche d’une meilleure asymétrie entre les deux politiques. Il est supposé de rechercher une meilleure combinaison entre la dimension de l’évasion fiscale dans le cadre de la politique fiscale globale (interne et internationale) en relation avec la dimension politique d’investissement.

La matrice d’analyse de la corrélation entre politique fiscale et politique d’investissement se décline comme suit :

1-Les lignes directrices : renforcement des mesures contre l’évasion fiscale

L’évasion fiscale occupe une dimension importante en tant que mécanisme de régulation de la politique d’investissement⁴¹⁷.

Cette question devrait être étudiée en relation étroite en recherchant les meilleures synergies possibles entre les trois politiques à savoir, la politique fiscale interne, internationale et la politique d’investissement.

2-Les mécanismes : fiscalité interne et internationale et politique d’investissement

Il apparaît clairement dans le tableau ci-dessus que la mise en œuvre des lignes directrices nécessitent le recours à des mécanismes cohérent et structurés tendant à faciliter l’acte d’investir dans le cadre globale d’une coopération internationale.

La politique de convention fiscale doit être alignée avec les objectifs poursuivis par la politique d’investissement.

⁴¹⁷La lutte contre le phénomène de sur facturation dans le cadre d’achat de biens et services de l’étranger par les porteurs de projet d’investissement demeure une source non négligeable de fraude fiscale. Il est observé que les déclarations souscrites au niveau de douanes par les porteurs de projet d’investissement tendent à majorer les prix d’achat des biens et services dans le but de localiser leurs bénéfices dans des sociétés basées à l’étranger où ils sont directement ou indirectement propriétaire. Pour les pouvoirs publics la lutte contre ce phénomène constitue une priorité absolue compte tenu de son impact négatif sur la balance de devises.

Conclusion du chapitre 2

A ce propos, on peut conclure sur les caractéristiques des systèmes fiscaux qui sont liés à l'imposition dans un contexte international. Elles portent à la fois sur la capacité d'attirer l'IDE et sur la manière de faire en sorte que le pays reçoive sa juste part des recettes tirées des bénéficiaires de sources intérieures. Un autre aspect du pays à l'évasion fiscale est particulièrement évident dans le domaine des flux internationaux entre parties liées en matière d'intérêts et des services aux entreprises.

Les conventions fiscales et les mesures prévoyant des mesures de retenues à la source devraient être conçues de manière à réduire les risques d'érosion de la base d'imposition.

Cette analyse aboutit à la conclusion que la réforme du régime de la fiscalité internationale est extrêmement urgente. De la réforme, on vise à faire face à la dichotomie entre système fiscal/politique d'investissement. Non seulement, cette combinaison est mal adaptée à traiter les transactions internationales, les entreprises multinationales qui opèrent dans un environnement mondial.

Les deux systèmes sont tel que conçus sont minés par des règles nationales qui facilitent son exploitation par des règles fiscales internationales qui sont facilement manipulables, et souvent incohérentes pour faciliter l'investissement et assurer une meilleure compétitivité des entreprises.

CONCLUSION du TITRE II

Tenant compte des tendances récentes en matière de politique fiscale et politique d'investissement global, la question, aujourd'hui, n'est plus de savoir si il faut réformer ou pas ces politiques, mais l'étendue que devrait revêtir une telle réforme.

La corrélation entre la politique fiscale et la politique d'investissement ne pourrait se faire qu'en conformité avec les objectifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale dans le cadre de la politique fiscale globale au service de l'investissement.

Les standards globaux en matière d'instruments de lutte contre la double imposition et l'évasion fiscale développés dans le cadre de l'OCDE, et qui relèvent d'un large consensus sur des questions pertinentes, sont actuellement l'instrument le plus utilisé en matière de coopération fiscale internationale (d'un point de vue bilatéral, régional, plurilatéral, et multilatéral).

Pour le cas de l'Algérie, les réformes adoptées jusqu'à présent ont abouti à des standards, qui ne répondent pas aux pratiques internationales et qui sont parfois contraignants, pour les investissements. Cependant, à notre sens, sans se référer à de tels standards et instruments reconnus, l'on risquerait de voir augmenter le risque de fragmentation entre la politique fiscale et la politique d'investissement.

Conclusion de la partie II

L'investissement direct étranger (IDE) peut, on le sait désormais, largement aider notre économie en transition à évoluer vers une économie de marché. Il est considéré comme une source de capitaux d'investissement rares, rares, susceptibles d'ouvrir l'accès à une technologie et à des techniques de gestion de pointe.

Il existe des facteurs non fiscaux influents sur l'IDE, qui sont liés d'abord au contexte économique et institutionnel du pays. En effet, il est admis que si les entreprises étrangères sont attirées par les marchés potentiels et par l'existence d'une main d'œuvre qualifiée relativement peu coûteuse, d'autres facteurs, tels que les incertitudes concernant l'orientation de l'action des pouvoirs publics et les imperfections du cadre juridique pour une économie de marché freinent la réalisation des investissements à grande échelle. Par conséquent, ces caractéristiques fondamentales du système fiscal constituent des obstacles à l'IDE, que les incitations fiscales, seules, ne peuvent neutraliser.

En outre, aux yeux des investisseurs, les caractéristiques générales du système fiscal sont plus importantes que les incitations fiscales. Dans ce registre, l'administration de la loi est aussi importante que la loi proprement dite, et il semble bien que la transition vers une économie de marché complique davantage la tâche de l'administration fiscale et les institutions en charge de développement de l'investissement.

A notre sens il conviendrait d'accorder la priorité à la mise en place de réseaux efficaces de conventions fiscales afin de fournir les directives aux investisseurs étrangers et d'améliorer la capacité des fonctionnaires de l'Administration fiscale par le biais de dispositions prévoyant l'échange d'informations.

CONCLUSION GENERALE

La problématique que nous mettons en avant, sur la question de la politique fiscale conventionnelle au service de l'investissement n'est pas aisée à démontrer. L'enjeu de cette étude demeure la production d'une connaissance sur un mouvement de réformes, à partir de la fiscalité, qui évolue depuis l'indépendance. En effet, face aux enjeux de développement économique, l'État algérien a engagé des réformes économiques depuis 1962. En se basant sur une analyse rétrospective de la politique des réformes notamment en matière fiscale et d'investissement on s'est penché sur l'examen des corrélations qui peuvent exister dans le couple politique fiscale conventionnelle et politique d'investissement. A cet égard, notre étude essaie de mettre en relief les contours de la fiscalité internationale algérienne en rapport avec la politique d'investissement.

Les développements de cette étude en matière de fiscalité internationale ont été associés à la pratique de la fiscalité internationale dans le cadre des contrats internationaux. Un choix dicté par l'absence d'une jurisprudence en matière de fiscalité internationale et le recours à la documentation technique provenant de l'administration fiscale.

Par conséquent, le choix des contrats internationaux semble à nos yeux le terrain de prédilection pour la pratique de la fiscalité internationale dans le contexte algérien.

A la lumière de ces considérations, notre travail a eu pour objectif d'évaluer la politique d'attractivité des IDE en Algérie en coordination avec la politique fiscale en général et la fiscalité internationale en particulier

L'investissement direct étranger est l'un des éléments qui caractérise le mieux l'économie mondiale de ces dernières décennies. Les entreprises sont de plus en plus nombreuses, dans des secteurs plus divers et dans un nombre toujours plus grand de pays, à élargir leurs activités l'étranger par le biais de l'investissement direct et pratiquement par les multinationales. Cette évolution est le résultat d'une interaction complexe à laquelle prennent part les changements technologiques, la réorientation des

stratégies d'entreprise dans une optique plus mondiale et des réformes majeures dans différents pays. La libéralisation des régimes d'investissement étranger fait partie intégrante des processus de déréglementation, du démantèlement tarifaire et de la participation du secteur privé à la fourniture des infrastructures.

En effet, dans ce processus de déréglementation la recherche d'une corrélation entre politique fiscale conventionnelle et de la politique d'investissement s'impose, le renforcement des liens est nécessaire.

Face aux enjeux à venir, comment ne pas corréler ces deux politiques sur le terrain de la fiscalité internationale, précisément où passent les échanges et la richesse mondiale ? Comment réformer les services fiscaux par des programmes et des mutations structurelles ?

Les questions se rapportant à l'investissement sont transversales et plus largement les questions fiscales liées aux conventions fiscales internationales, se posent de manière récurrente dans le cadre de la mise en œuvre d'une politique d'investissement. Avec l'avènement des différentes réformes fiscales et politique d'investissement, elles ont acquis une acuité particulière.

En effet, l'Algérie a, au cours des dernières années et particulièrement à partir des années 1990, choisi une politique économique fondée sur l'intégration de son économie à l'économie de marché, la recherche de la compétitivité, l'encouragement du secteur privé créateur d'emploi et de valeur ajoutée.

Dans ce cadre, la mise en place de divers dispositifs d'investissement avait comme objectifs la promotion de l'entrepreneuriat et l'encouragement de l'initiative privée pour satisfaire les besoins de l'économie et s'adapter aux objectifs de développement économique.

Par ailleurs, l'utilisation massive des incitations fiscales dans le milieu des affaires est encore mal perçue, en l'absence de normes juridiques en adéquation et garantissant un niveau de sécurité appréciable, elle détourne une bonne partie des investissements au profit d'autres régions qui ont misé sur la stabilité juridique⁴¹⁸.

⁴¹⁸Au cours des dernières années, les organisations internationales dont l'OCDE et le FMI ont proposé aux pays en développement comme l'Algérie de restreindre le champ de l'interventionnisme fiscal car l'augmentation furtive des incitations fiscales budgétaires est inquiétante.

En outre, l'absence de législation uniforme pour le traitement des investissements contribue à amoindrir l'efficacité des lois visant l'attractivité des investissements.

Dans cet esprit, la mise en œuvre des conventions fiscales nécessite une réflexion élargie sur les conditions de leur applicabilité et les effets induits sur les échanges internationaux.

Aujourd'hui, plusieurs indicateurs tendent à confirmer qu'elles sont arrivées à maturité et qu'il est urgent de les aborder comme une question stratégique essentielle et prioritaire. Cet impératif exige de les prendre très sérieusement en charge, et ce dans le cadre d'un débat qui se doit d'être le plus large, le plus serein, mais aussi le plus rigoureux possible

Ainsi, en l'état actuel, l'imprécision du champ théorique du droit fiscal international et le caractère réduit de la doctrine administrative rendent toute synthèse laborieuse, voire approximative. En outre, l'absence d'une doctrine fiscale interprétative élève la complexité de la régulation des relations juridiques dans un contexte de concurrence.

Afin de promouvoir une véritable politique de promotion des investissements, il est important de mettre en place des conditions générales, transparentes et favorables à l'investissement, de renforcer les capacités humaines et institutionnelles nécessaires pour les exploiter, de rechercher les meilleurs moyens en vue d'assurer une application pleine et surtout sans équivoque des textes en vigueur afin d'éviter le décalage récurrent entre les textes officiels et une réalité souvent dissuasive, voire défavorable. Ainsi, la modernisation du cadre de l'investissement doit se poursuivre afin de permettre à l'Algérie d'attirer un flux croissant des investissements et de bénéficier de ses retombées en termes d'emploi et de transfert de technologies.

Selon l'OCDE, « Fiscalité et investissement direct, l'expérience des économies en transition », 1995, en substance « *Les incitations fiscales peuvent constituer un moyen rentable de surmonter des obstacles à l'investissement, mais cela dépend des caractéristiques et des conditions de celui-ci dans le pays hôte* ».

Selon leurs recommandations, il serait judicieux de se concentrer sur les problèmes de bases et d'essayer de les supprimer radicalement car la stabilité économique et politique ainsi que la stabilité de la législation et le renforcement structurel sont la voie la plus sûre pour soutenir la discipline fiscale, ils ajoutent également que la mise en place d'un système fiscal attractif se base sur la certitude de traitement fiscal.

Les instances internationales recommandent même de mettre fin aux incitations fiscales puisqu'elles affaiblissent le système fiscal ou bien de les utiliser avec précaution et d'éviter les attributions arbitraires des incitations fiscales qui provoquent des inégalités, ainsi, la protection de l'assiette fiscale sera mise en cause,

La gouvernance des investissements directs étrangers doit s'inscrire dans une vision à long terme qui doit accompagner la nouvelle politique de croissance économique. En effet, l'investissement étranger ne peut plus être vu comme une compilation de règles juridiques mais comme la déclinaison d'une stratégie globale. Le nouveau dispositif d'investissement doit reposer sur une vision stratégique dans laquelle la politique d'investissement joue un rôle capital dans l'attraction des capitaux étrangers et des nouvelles technologies.

L'identification des secteurs économiques prioritaires nécessite des règles d'investissements d'accompagnement plus souples permettant une dynamique d'investissement direct étranger et surtout réduire les incertitudes inhérentes à l'implantation des investisseurs étrangers rendant le territoire plus attractif.

De ce qui a précédé, la recomposition de l'environnement juridique mondial sous les auspices des lois du marché suscite des enjeux importants relativement à la croissance économique des nations. Il est évident que la dynamique de construction des nouveaux paysages normatifs semble s'orienter vers une gestion communautaire des intérêts nationaux. C'est pourquoi, la tendance du marché mondial place, l'intégration régionale au rang de pilier fondamental entre le national et l'international.

Toutefois, au-delà des soucis de rationalisation du système juridique algérien, les réformes fiscales liées à la politique d'investissement s'inscrivent dans un vaste mouvement de régulation des relations juridiques supervisé par les institutions financières internationales et ressortissant de la logique de fonctionnement du marché. À l'évidence, la philosophie économique dominante aujourd'hui balance en faveur du libéralisme et place la prise en compte des exigences du marché comme indicateur de la performance d'un ordre juridique donné. De cette relation entre le droit et le marché, il est ressorti des techniques de réforme des droits nationaux échappant de plus en plus à l'emprise des règles de l'économie de marché. De telles préoccupations se retrouvent logiquement transférées au plan de la coopération internationale avec un surcroît d'intérêts relevant des enjeux de l'économie nationale d'une reformulation de leurs attributions classiques en matière de législation.

Ainsi, l'internationalisation des relations juridiques a ouvert la voie à une compétition où la « manipulation des droits nationaux » est l'objectif premier. Comme l'on pourrait

s'en douter, l'Algérie n'a pas pu combiner d'une manière efficace et cohérente la politique fiscale conventionnelle et la politique d'investissement de manière à accueillir les flux financiers nécessaires à son développement.

Cependant, force est de constater que le levier fiscal (incitations fiscales) seul ne suffit pas pour attirer les investissements. La politique d'attractivité des IDE évolue dans un contexte de contraintes et le recours à ces incitations fiscales comme instrument d'encouragement doit être accompagné et appuyé par une politique fiscale internationale en synergie avec les objectifs de développement en vue d'assurer une insertion élargie à l'économie mondiale libérée des entraves d'une fiscalité pétrolière prépondérante source d'orientation et base de réformes économiques.

Cette dichotomie est vérifiable à travers les séquences de développement de notre économie nationale. Il est constaté que la situation économique et financière continue d'évoluer au gré de la conjoncture pétrolière dans le cas de l'Algérie qui se caractérise par :

- Une insertion limitée à l'économie mondiale.
- Un profil de spécialisation internationale encore basé sur les dotations naturelles de facteurs (hydrocarbures, produits miniers et agricoles).
- Une situation macroéconomique relativement stabilisée mais qui ne permet pas une croissance suffisante et régulière pour résorber les problèmes de pauvreté et de sous-emploi.
- Une forte dépendance vis-à-vis de l'extérieur.
- Une faible articulation de la fiscalité internationale avec le droit interne.

A cet égard, dans un contexte hautement concurrentiel, le renforcement de la corrélation entre politique fiscale conventionnelle et politique d'investissement semble trouver toute sa plénitude dans le cadre d'une coopération fiscale internationale.

Les débats sur la diversification de l'économie nationale par la mise en place d'une politique d'investissement attractive ne doit pas perdre de vue la place des conventions fiscales internationales et leurs incidences. Elles peuvent être en effet à l'origine d'une disparition de la

matière imposable lors de l'exécution des contrats de partenariat avec les étrangers et sources de stabilité pour l'attractivité des IDE.

On aurait tort de croire de considérer la fiscalité internationale comme un problème étroit au service de l'investissement. La fiscalité internationale imprime sa marque sur l'évolution des entreprises, la création des marchés, sur les processus de régulation, sur les modes d'accumulation en rapport avec les partenaires étrangers.

Ainsi, la politique fiscale internationale devient à la fois, l'instrument de réalisation des objectifs de politique d'investissement et un enjeu de coopération internationale.

A ce titre, concrètement les conclusions qui se dégagent de notre travail doivent surtout s'employer d'une part, à supprimer les éléments du système fiscal qui constituent des obstacles aux IDE et d'autre part, chercher les facteurs de corrélations avec les IDE au lieu de chercher des incitations fiscales pour les attirer :

- Rédaction de la législation fiscale : les codes fiscaux devraient être normalisés de telles manières que les investisseurs étrangers puissent correctement prévoir les conséquences fiscales de leurs actions. Des circulaires et instructions claires devraient être publiées en rapport avec le droit fiscal conventionnel, pour compléter et servir de guide aux contribuables et aux autorités fiscales.
- Suppression des restrictions : un certain nombre de caractéristiques du régime d'investissement constituent un obstacle à l'investissement et devraient être modifiées, notamment la règle d'actionariat 51/49%, la règle du droit de préemption complexe et ambiguë et les conditions de transferts des bénéfices.
- Renforcer la coopération régionale : l'Algérie doit considérer, à notre sens, l'interaction entre les conventions infrarégionales et les conventions fiscales avec les pays des investissements potentiels notamment sur le continent africain. Un développement de la coordination et de la coopération dans les négociations entre les pays de la région améliorerait l'efficacité des conventions.

BIBLIOGRAPHIE

Dictionnaires

OCDE, « Glossaire de l'économie –Anglais-Français, OCDE », Paris, France, 2006, page 600.

Philip (L.), « Dictionnaire encyclopédique de finances publiques », édition Economica, Paris 1991, p.1128.

Orsoni, (G.), « Dictionnaire encyclopédique »,Edition Economica, Collection Fiances , publiques, Paris, 982 pages.

OUVRAGES, THESES,

1 OUVRAGES

-A-

Albert, (J-L.), « Finances publiques », édition Dalloz,2011, 7ème édition, p.203

Amedèe-Manesme, (G.), « Principe et pratiques du droit fiscal des affaires », Paris, Economica 1990, deuxième édition.

Amer, (M.A), Benzine, (B.), « les indépendances au Maghreb », Edition, CRASC, 2012, Alger.

-B-

Barilari (A.), « Le consentement à l'impôt », Paris, Presses des Sciences Politiques, 2000.

Baylac (C.), « le formalisme du droit fiscal », thèse, Paris II, 1999, l'Harmattan 2002.

Beltrame (P.),

- « L'impôt », Paris, l'encyclopédie de poche, 1997 ;
- « Les systèmes fiscaux », Paris, PUF 1997, 3ème édition ;
- « La fiscalité en France », Paris, Hachette 2009, 13ème édition.

Beltrame (P.) et Mehl (L.), « Technique, politique et institutions fiscales comparées », Paris, PUF, 1997, 2ème édition.

Bessadi (N.) « Le droit en Algérie entre héritage colonial et tentative(s) d'algérianisation.

Benachenhou (A.), « L'ALGERIE SORTIR de LA CRISE », Edition, Ed Diwan, Alger, 2015, p1-319

Besbes (S.), « Mémento de fiscalité internationale », SB édition, Tunis, 2009.

Bienvenu (J.J.) et Lambert(T.), « Droit fiscal », Paris 2003, 3ème édition.

Bideau (H.), Paquerot, (G.B.), Ertur,(C.C.), Claveranne, (J-P.), Danet,(D.), Degos, (J.G.), De Wolf,(M.), Hoarau , (C.), Kruger,(H.), Martinez,(I.), Le maux, (J.), Onnée, (S.), Ouvar,(S.), Pascal,(C.), Pesqueux,(Y.), Piovesan ? (D.), Pochet, (C.), Praquin,(N.), Prat dit Hauret, (C.), Rossignol,(J-L.), Rousseau,(S.), Vidal,(J-P.), Rossignol,(J-L.), « La gouvernance juridique et fiscale des organisations », Edition Tec&Doc , Paris, 2010,P.400.

Bouderbala (M.A.), « la réforme fiscale en Algérie », thèse, Paris 1,2000.

Bouvier (M.),

- « L'administration fiscale en France », Paris, PUF, 1988 ;
- « L'introduction au droit fiscal général et à la théorie générale de l'impôt », Paris, LGDJ 2014, 12ème édition 630

-C-

Carreau (D.) et Juillard (P.), « Droit international économique », 4ème édition, L.G.D.J, 1998.

Cartou (L.) « Droit fiscal international et européen », précis Dalloz, 1981

Castagnède (B.), « *Précis de fiscalité internationale* », 2ème édition, PUF, 2006, 627 pages.

- « Précis de fiscalité internationale, 5ème édition mise à jour, édition PUF, Paris, 2002.p 696

Charvin (R.) « L'investissement International et le Droit au Développement », l'Harmattan, 2002.

Chatillon (S.), « Le contrat international », Paris, Vuibert, 2ème édition, 2006.

Cosnard (M.), « La création normative des Etats, in la mondialisation du droit », Litec, 2000.

Cozian (M.), « *Précis de fiscalité des entreprises* », Litec, 2001-2002.

- « Les grands principes de la fiscalité d'entreprise », Paris, LITEC 1999, 4ème édition.

Colin (P.) et Gervaise (G.), « *Fiscalité pratique des affaires* », 16ème édition, Dunod 1991-1992.

David, (C.), « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale », édition Dalloz, 5ème édition, 2009.

-D-

David (C.), Fouquet (O.), Plagnet (B.), Racine (P.F.), « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale », Paris, DALLOZ 2003, 4ème édition.

Delsol (J-P.), « L'injustice fiscale ou l'abus de bien commun », Edition Desclée de Brouwer, Paris, 2016, p331.

Duccini (R.), « Fiscalité des contrats internationaux », Litec, Paris, 1991.

- « Stratégie fiscalité des contrats internationaux », Litec, Paris, 2006.

Douet (F.), « Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal français », Paris, LGDJ 1997.

-F-

Favoreu (L.), et Philip (L.), « Les grandes décisions du Conseil Constitutionnel », Paris, DALLOZ 2005, 13ème édition.

Fradin (J.) et Geffroy (J.-B.), « Traité du droit fiscal de l'entreprise », 1ère édition, PUF, 2003.

-G-

Gastellu (J-M), Moisseron (J-Y) et Pourcet (G.) « Fiscalité, Développement et Mondialisation », Maisonneuve & Larose 1999

Geffroy (J-B.), « Grands problèmes fiscaux contemporains », Paris, PUF 1993.

Gest (G.), et Tixier (G.), « Manuel de droit des prix de transfert », Paris, L'Harmattan 2005.

Gore (F.) et Jadau (B.), « Droit fiscal des affaires », Paris, Dalloz 1984

Gouthière (B.), « *Les impôts dans les affaires internationales* », Droit fiscal international collection Finances Publiques, 5^{ème} édition, Fr. Lefebvre, 2001.

Grosclaude (J.),

- « La doctrine fiscale en France », (1987 - 1999) Paris, Litec 2000,
- « La doctrine fiscale en France », (2000 - 2002), Paris, Litec 2003.

Grosclaude (J.), Marchessou, (P.), « Droit fiscal général », 11^{ème} édition, Paris : Dalloz, 2017, p 649.

Granstedt, (I.), « L'impasse industrielle », Collection La ligne d'horizon, Saint –Etienne, 2011, P.367.

Graumann-Yettou (S.), « Commerce international Guide pratique », Paris, Litec, 6^{ème} édition, 2005, 276 p.

Grundeler (G.), « L'investissement étude juridique », PUF, 2017

Guillet, (N.), « Les transformations de l'Administration fiscale », édition l'Harmattan, 2011, Paris, 166 p.

-H-

Hafsi (T.), « Le développement économique de l'Algérie- expériences et perspectives, in « la régulation comme méta management : quelques grands repères », ALIOUAT (B.) ,1-765, Edition Casbah, Alger, 2011.

Huet (F.), « La fiscalité du commerce électronique », LITEC fiscal, 2000.

-L-

Lamarque, (J.), Négrin, (O.), Ludovic Ayrault, (L.), « Droit fiscal général », 3^e édition, Dalloz, Paris, 2016, 1642 p.

Lambert (T.) Dir, « Les chantiers fiscaux à engager », Paris, l'Harmattan 2002.

Levine (P.), « La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en absence et en présence de conventions fiscales internationales », LGDJ, Paris, 1988.

- « Lutte contre l'évasion fiscale internationale en absence et en présence des conventions fiscales », Paris : LGDJ, 1988 P101

Laure (M.), « Traité de politique fiscale », Paris, PUF 1965 ;

-M-

Mehl (I.), et Beltrame (P.), « Sciences et techniques fiscales », Paris, PUF1984, 1^{ère} édition.

Morin (M-J), « L'Etat de droit : l'émergence d'un principe du droit international », Recueil des cours, Académie de droit international », T.254, 1992-

-N-

Negrin (O.), « L'application dans le temps des textes fiscaux », Thèse, Aix-Marseille3, 1997.

-O-

Orsoni (G.), « L'évolution de la notion d'impôt », Thèse, Aix-Marseille3,

- « L'interventionnisme fiscal, Paris, PUF 1995,305p.

-

Oudenot (P.), « fiscalité approfondie des sociétés », Litec fiscal, 2^{ème} édition,

P-

Pairault (T.), Talahite (F.), « Chine –Algérie, Une relation singulière en Afrique », Riveneuve éditions, Paris, 2014, p 256.

Pancrazio (J-P), « Droit international des espaces: air, mer, fleuves, terre, cosmos », édition, Paris, E. Colin, 1997

Philip (L.), « **le droit fiscal constitutionnel** », Paris, Economica 1990.

Plagnet (B.), « Droit fiscal international », Paris, LITEC 1986.

- « Droit public, droit financier », droit fiscal, Paris, Sirey 1997, 4^{ème} édition.

-

-R-

Ricci (J.-C.), « Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale », Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1977.

Robbez- Masson (ch.), « La notion d'évasion fiscale en droit interne français », Paris, LGDJ 1990.

-S-

Sadi (N.), « *La privatisation des entreprises publiques en Algérie, objectifs, modalités en enjeux* », office des publications universitaires, Alger, 2005.

Serlooten (P.), « Droit fiscal des affaires », Paris, Dalloz 2001, 2^{ème} édition.

Serverin (E.), Lascoumes (P.), et Lambert (T.), « Transactions et pratiques transactionnelles », Paris, Economica 1985.

-T-

Tixier et Kerogues , « Droit fiscal international ; pratique française » , Paris ; 1974

Tixier (G.), « Droit fiscal international », PUF 1995.

-V-

Vapaille (L.), « La doctrine administrative fiscale », Paris, l'Harmattan 1999.

Vanwelkenhuyzen ,(T.), « Les prix de transferts », 2éme édition Solvay Brussel School, Economic & Management, Bruxelles, 2015.P 415

-Z-

Zoubdi, (A.), « Les pays du Sud dans le système mondial », Edition l'Harmattan, 2013, Paris, 288p.

2- THESES

Abdsamed (M. N.), Thèse en Droit fiscal, « Le contrôle fiscal des entreprises internationales en Algérie », Panthéon-Sorbonne (Paris), 2007,

Bouacida (Y.), Thèse de doctorat en Sciences Economiques, « Politique scientifique et technique et aides à l'innovation des PME algérienne » Université d'AIX en PROVENCE.

Bouderbala, (M.A.), Thèse de doctorat, « La réforme fiscale en Algérie », Université Paris 1 –Panthéon-Sorbonne, UFR, Droit des affaires, faculté de droit), 2000.

Djadi,(M.), Thèse de doctorat en Histoire, « L'Algérie et l'Unité Maghrébine des origines à nos jours », , Université Nice, U.E.R. LETTRES ,2006

Engel, (M.K.), Thèse de doctorat en Droit fiscal, « L'attractivité des pays à fiscalité privilégiée pour les acteurs économiques internationaux », Aix –Marseille Université, Aix en Provence, 15 décembre 2014.

Mezouar, (M.), Thèse de doctorat en Droit fiscale, « L'analyse en droit compare, français italien, des méthodes de lutte contre l'évasion fiscale internationale pratiquée par les grandes entreprises via les prix de transfert », faculté de droit Aix-Marseille, 27 mars 2014 p 480

Perrin, (D.), Thèse de Doctorat en Droit, « La Cour Internationale de Justice et l'Afrique », faculté de droit et de science politique d'Aix –Marseille, octobre 2011, P.245.246

Tregan, (C.), Thèse de doctorat en Droit fiscal, « La notion de chalandage fiscal », Université Aix-Marseille III, 05 mars 2010.

Toumi, (S.), Thèse de doctorat en Sciences Economique, « Déterminants et facteurs d'attractivité des investisseurs directs étrangers en Tunisie », PARIS 2, 2006.

Wrazen, (C.), Thèse de doctorat en Finances publiques et fiscalité, « Fiscalité et réciprocité vers une mutation des relations entre l'administration fiscale et le contribuable », Université Jean Moulin - Lyon 3, 2011. p.494.

3- Articles, mélanges, colloques et études

Al Hajjar ,(W.), « L'application du contrat BOT au Liban, « Other game, same game», Contrat Publics, in Mélanges en l'honneur du Professeur Michel GUIBAL, volume 1, Université Montpellier, 2006, p. 630

Barthel (F.), Mathias (B.) and Neumayer (E.) « *The impact of double taxation treaties on foreign direct investment: evidence of large dyadic panel data*», contemporary Economic Policy, 2009.

Bencheneb (A.), « *La loi algérienne du 5 octobre 1993 relative à la promotion de l'investissement* », revue tunisienne de droit 1995.

Bergères (M-C.), « *Le principe de territorialité en matière d'impôt sur le revenu* », Petites affiches 1993, n°145, p. 8 à 15.

Bouttelis (O.), « *L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », Petites affiches, 1999, n°14, p. 25 à 31.

Bouttelis (O), « *Fiscalité du commerce électronique : de l'arrêt lease plan Luxembourg* », du 17 mai 1998 à la communication 98/374 de la commission des communautés européennes, droit fiscal n° 31-36, 1998, p.1047.

Boutellis (O), « *Commerce électronique et TVA, de l'établissement stable à l'établissement virtuel ?* », Dr. Fisc. N°3, 1998, pp.125-129.

Castagnede (B.), « *Evolution et cohérence des règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés* », RFFP, 1999, n°68, p. 277 à 299.

Coin (R.), « *Territorialité de l'impôt sur les sociétés : abandon d'un principe ?* », Petites affiches 1993, n°66, p. 11 à 14.

Debruyne, (M.), « *Responsabilité sociale de l'entreprise et évolution des relations des firmes avec l'administration fiscale : du conflit d'intérêts au partenariat* », La Revue des Sciences de Gestion 2015/1 (N° 271), p. 99- 100

De Waal (A.), « *La portée des articles 155 A et 209 B à la lumière de la jurisprudence française* », *RDAI* 1999, n° 2, p. 242 à 251.

- « *De l'inégalité de traitement entre succursales et filiales* », *RDAI* 1997, n°5, p. 631 à 652.
- « *La question de l'incompatibilité des articles 155 A et 209 B avec les conventions fiscales internationales* », *RDAI* 1994, n°5, p. 653 à 668.

Dibout (P.), « *Rupture d'égalité ou rétroactivité de la loi fiscale* », *Dr. fisc.* 1994, n°11, p. 473 à 482.

« *L'article 209 b du CGI est-il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire ?* », *Dr. fisc.* 1990, n°44, p. 1485 à 1491.

Douvier (P.-J.), « *La globalisation des économies: politique des prix de transfert et problème de l'établissement stable.* », *D. P. C. I.* Tome 20, 1994, n°2, p. 346 à 370.

- « *L'internationalisation des affaires et la répartition de l'assiette imposable : notion d'établissement stable* », *BF Lefebvre*, 1993, n°12, p. 745 à 758.
- « *La globalisation des économies : politique des prix de transfert et problème de l'établissement stable.* », *D. P. C. I.* 1994, Tome 20, n°2, p. 346 à 370.

Gest (G.), « *Territorialité de l'IS, le débat est ouvert* », *RFC*, N°243, mars 1993, pp 58-60.

Gelin (S), Le Boulanger (A), « *Etablissement stable et prix de transfert : deux faces d'un même miroir* », bulletin fiscal Francis Lefebvre 10/04.

Huet (F.), « *Le défi fiscal du commerce électronique : vers une réponse législative ?* », *Revue de fiscalité européenne et de droit international des affaires* 2000, n°1, p. 13 à 20.

Jacquot (N.), « *La réaction des Etats face à l'optimisation fiscale.* », *Petites affiches* 2002, n°97, p. 20 à 22.

Jarosson (CH.), « *Les frontières de l'arbitrage* », *revue de l'arbitrage*, n°1, 2000.

Juin 2009 n° 3 « *Les clauses de stabilisation dans les contrats d'investissement* ». *Revue de Droit des Affaires Internationales*

Kirsch (S-M), « *The limit of administrative guidance in the interpretation of tax treaties* », *Texas law review*, volume87, number 6, may 2009.

Le Gall (J-P), « *Internet : cyberfiscalité ou cyberparadis fiscal ?* », *Droit de l'informatique et des télécoms* 1998, n°1, p. 35 à 43.

Louit (C.), « *L'unité territoriale communautaire et le principe d'égalité* », Petites affiches 2002, n°97, p. 4 à 7.

Mainguy (D.), « *La circulation des contrats d'affaires* », in Mélanges en l'honneur du Professeur Michel GUIBAL, volume 1, Université Montpellier, 2006 p.289

Mousseron (P.), « *Les clauses fiscales dans les contrats internationaux* », RDA/IBLJ, N°6,2007

Neumayer (E.) « *Do Double Taxation Treaties Increase Foreign Direct Investment to Developing Countries?*» Journal of Development Studies, », 43, 2007, p p 1501–1519.

Raouya (A.), « *Relations fiscales internationales, l'Algérie et les conventions fiscales internationales* », Bulletin des services fiscaux, n° 20, juin 2000.

Sadoudi (A.), « *La réforme fiscale et son impact* », La revue de l'Institut d'Economie Douanière et Fiscale (IEDF), Kolea-Alger 2011

Sattout (I.), Et Doubet (G.), « *Réforme du droit des sociétés au Koweït : simplification et innovation pour une incitation à l'investissement* », RDA N°2/IBLG, N°2,2015, p214,

Shelton (N.) « *Interpretation and Application of Tax Treaties* », London: LexisNexis, UK, 2004

Terki (N.E), « *Aperçu sur le statut d'économie mixte* », Revue de droit international et de droit comparé, 1984,

Rabetafika (R.) et -Razafinavalona, (R.), «? », in Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame., Presses Universitaires d'Aix-Marseille, p.511

Vallat (H.), « *Les règles de territorialité en matière d'impôt sur les sociétés* », JCP 1981, éd. CI, I, n° 9381, p. 13.

Villemot (D.), « *La qualité requise pour invoquer le bénéfice des conventions fiscales internationales* », Dr. fisc. 2001, n° 47, p. 1530 à 1533.

Wu,(J.), Jestin ,(K.) « *La modernisation du réseau de convention fiscales en Chines continentale et à Hong Kong : Quelles conséquences pour l'investisseur étranger* ». Revue de Droit des Affaires Internationales, Août 2009 n°4

Rapports

OCDE, « investissement direct étranger et développement économique, l'expérience de six économies émergentes », 1998, p.126

Appel à commentaires sur un projet de modification des commentaires sur l'article 7 (Bénéfices des entreprises) du modèle de convention fiscale de l'OCDE, disponible sur le site de l'OCDE (version anglaise) à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/dataoecd/0/238361711.pdf>.

Document disponible, dans sa version anglaise uniquement, sur le site de l'OCDE à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/dataoecd/46/6/39163765.pdf>.

OCDE, Rapp. Sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, 21 déc. 2006, partie I (considérations générales), § B-1, n° 10.

OCDE, Rapp. sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, 21 déc. 2006, préc., partie I (considérations générales), § C-1, n° 69.

OCDE, Rapp. sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, 21 déc. 2006, préc., partie I (considérations générales), § B-1, n° 12 et 13.

CMS Bureau Français, « Algérie, Loi de Finances complémentaire pour 2009, mesure fiscale. » Août 2009.

KPMG d'Alger, « Guide Investir en Algérie », édition 2012.

Le rapport sur l'investissement dans le monde, nationalité des investisseurs enjeux et politiques, Rapport interne de la Direction Générale des impôts Algérie- 2014.

Rapport annuel de performance, 2007, « L'égalité des citoyens devant l'impôt et l'amélioration des relations avec les contribuables »,

Rapport du CREDAF (Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales) tenue à LIBREVILLE – GABON, 27 février 2015 un atelier conjoint OCDE/CREDAF sur les BEPS.

Conférence des Nations unies sur le Commerce et le Développement (CNUCED)-2015

Rapport sur l'investissement dans le monde, nationalité des investisseurs enjeux et politiques, Conférence des Nations unies sur le Commerce et le Développement (CNUCED), 2016 Séminaire à la Direction Générale des Impôts, Alger, novembre 2016.

Séminaire sur l'arbitrage international –Alger-Ministère des finances-septembre 2017.

Législation

1-Conventions internationales

La convention pour le règlement des différends relatifs aux investissements entre Etats et ressortissants d'autres Etats a été signée à Washington le 18 mars 1965. J.O.R.A n° 48 du 23/11/1988.

La convention portant création de l'agence multilatérale de garantie des investissements, Décret présidentiel N° 95-345 du 30 octobre 1995

Conventions fiscales :

Convention algéro-française en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir les règles d'assistance réciproques en matière d'impôts sur le revenu, sur les successions, de droits d'enregistrement et de droits de timbre du 17 mai 1982, ratifiée par décret exécutif n°83-575 du 22 octobre 1983, JO n°44 du 25 octobre 1983.

Convention algéro-française en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir les règles d'assistance réciproques en matière d'impôts sur le revenu, sur les successions, de droits d'enregistrement et de droits de timbre du 17 octobre 1999, ratifiée par décret exécutif n°02-121 du 07/04/2002, J.O n°24 du 10/04/2002.

3-Convention Algéro-tunisienne ratifiée par décret n° 85-161 du 11 juin 1985 publiée au JO n°25 du 12 juin 1985.

Convention Algéro-libyenne ratifiée par décret n° 89-180 du 26 septembre 1989, publiée au JO n° 41 du 27 septembre 1989.

Convention Algéro-marocaine ratifiée par décret n° 90-299 du 13 octobre 1990, publiée au JO n° 44 du 17 octobre 1990.

Convention entre les pays du Maghreb (UMA) ratifiée par décret n° 90-424 du 22 décembre 1990, publiée au JO n°6 du 6 février 1991.

Convention Algéro-Italienne du 03 février 1991 ratifiée par Décret Présidentiel n°91-231 du 20/07/1991 J.O n° 35 du 24/07/1991.

Convention des Nations Unis concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en voie de développement et du manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en voies développement 10 -14 Septembre 2001.

Convention Algéro-tunisienne ratifiée par décret n° 85-161 du 11 juin 1985 publiée au JO n°25 du 12 juin 1985.

Convention Algéro-libyenne ratifiée par décret n° 89-180 du 26 septembre 1989, publiée au JO n° 41 du 27 septembre 1989.

Convention Algéro-marocaine ratifiée par décret n° 90-299 du 13 octobre 1990, publiée au JO n° 44 du 17 octobre 1990.

Convention entre les pays du Maghreb (UMA) ratifiée par décret n° 90-424 du 22 décembre 1990, publiée au JO n°6 du 6 février 1991.

Convention Algéro- Britannique Signée le 18 Février 2015, et ratifiée le 6 avril 2016

Législation nationale :

1. Lois :

Loi n° 82-13 du 28 août 1982, modifiée et complétée, relative à la constitution et au fonctionnement des sociétés d'économie mixtes.

Loi n° 87-03 du 27 janvier 1987 relative à l'aménagement du territoire.

Loi n° 88-25 du 12 juillet 1998 relative à l'orientation des investissements économiques privés nationaux.

Loi n° 88-01 du 12 janvier 1998 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques et n° 88-02 de la même date, modifiée et complétée, relative à la planification.

Loi n° 90-10 du 14 avril 1990 relative à la monnaie et au crédit, JO n° 16 du 18 avril 1990 laquelle a abrogé les dispositions de la loi n° 86-15 du 19 août 1986, modifiée et complétée, relative au régime des banques et du crédit.

Loi n° 90-10 du 14 avril 1990 relative à la monnaie et au crédit, JO n° 16 du 18 avril 1990 laquelle a abrogé les dispositions de la loi n° 86-15 du 19 août 1986, modifiée et complétée, relative au régime des banques et du crédit.

Loi 19-09 relative à la promotion des investissements du 03 août 2016.

Ordonnance n° 96-09 du 10 janvier 1996 relative au crédit-bail.

Ordonnance n° 01-03 du 20 AOUT 2001 relative au développement de l'investissement.

Ordonnance n° 03-02 du 19 juillet 2003 relative aux zones franches.

Ordonnance 06-08 du 15 juillet 2006 relative à l'investissent JORA n° 47 du 19 juillet 2006.

Ordonnance n° 66-284 du 15 septembre 1966 portant code des investissements, JORA n°80.

Décret exécutif n° 89-09 du 27 janvier 1989 portant modalités de détermination des zones à promouvoir, modifié par le décret exécutif n° 91-321 du 14 septembre 1991 fixant les conditions de désignation et de délimitation des zones spécifiques.

Décret exécutif n° 01-282 du 24 septembre 2001 portant attributions, organisation et fonctionnement de l'agence nationale de développement de l'investissement.

Décret exécutif n° 92-285 du 6 juillet 1992 relatif à l'autorisation de l'exploitation d'un établissement de production et /ou de distribution des produits pharmaceutiques.

Décret exécutif n°17-101 du 5 mars 2017 fixant les listes négatives, les seuils d'éligibilité et les modalités d'application des avantages aux différents types d'investissement, Journal Officiel de la République Algérienne n°46 du 3 août 2016.

Le décret n° 07-364 du 28 novembre 2007 relatif à l'organisation de l'Administration fiscale algérienne

Règlement n° 00-03 du 2 avril 2000 de la banque d'Algérie relatif aux investisseurs étrangers.

Règlement n° 93-01 du 3 janvier 1993 fixant les conditions de constitution de banque et d'établissement financier et d'installation de succursale de banque et d'établissement financier étranger.

Règlement de la banque d'Algérie, n° 90-04 du 8 septembre 1990 relatif à l'agrément et à l'installation des concessionnaires et grossistes en Algérie.

2-Notes et Circulaires :

Note n° 176 MF.DGI.DLF.EF du 03/mars/2007.

Note n° 50 MFDGI.DLF.EF du 22/janvier /2007.

Note n° 51 MF.DGI.DLF.EF du 22/janvier /2007.

Note n° 1127 MF.DGI.DOF.SDOF.B2 du 17/avril/2006.

Note n° 538 MF.DGI.DLF.EF du 02/Août/2006.

Note n° 767 MF.DGI.DLF.EF du 26/Décembre/2005.

Note n° 763 MF.DGI.DLF.EF du 21/décembre/2005.

Note n° 391/MF/DGI/DRV/SDCF/2005 du 30 Janvier 2005.

Note n° 599 MF.DGI.DLF.EF du 17/octobre/2004.

Note n° 609 MF.DGI.DLF.EF du 18/octobre/2004.

Circulaire N 01, MF/DGI/DLF/LF99, du 11/juin/1999.

Note n° 1486/MF/DGI/DOF/SDOF/B2 du 11 septembre 1997.

Note circulaire n° 420/MF/DGI/DELF/96 du 13 novembre 1996.

Circulaire n° 28/MF/DGI/DELF du 14 janvier 1995.

Règlement N° 90-03 Du 8 Septembre 1990 Fixant les Conditions de Transfert de capitaux en Algérie pour financer des activités économiques et de rapatriement de ces capitaux et de leurs revenus.

3- Législation française :

1-Prix de transfert :

Principes directeurs en matière de prix de transfert de l'OCDE

En ligne sur le portail métier/contrôle fiscal/contrôle fiscal international/Prix de transfert

BOI

En ligne sur le portail métier/Documentation/BOI

- BOI 13 L-7-98 du 29 juillet 1998 relatif à l'article L13 B du LPF
- BOI 4 A-8-99 du 17 septembre 1999 relatif à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert
- BOI 4A-11-05 du 24 juin 2005 relatif à la garantie prévue à l'article L80 B 7° du LPF et à la procédure d'accord préalable unilatéral en matière de prix de transfert
- BOI 4 A-13-06 du 28 novembre 2006 relatif à l'information et à la sécurisation des PME en matière de prix de transfert
- BOI 14 F-1-06 du 23 février 2006 sur les procédures amiables d'élimination des doubles impositions

Guides

En ligne sur le portail métier/contrôle fiscal/contrôle fiscal international/Prix de transfert

- Guide à l'usage des PME (Novembre 2006)
- Guide DVNI

Fiches méthodologiques en matière de contrôle des prix de transfert

En ligne sur le portail métier/contrôle fiscal/contrôle fiscal international/Prix de transfert

2. Notes sur Etablissement stables

- Note du Bureau CF1 sur les activités occultes réf KM n°300/2005 du 30 mai 2005

Guides

- F.I.T. DNEF 05-11 Août 2005 « Sociétés présumées dissimuler un établissement stable en France : enjeux et détection »

Fiches méthodologiques en matière de contrôle des établissements stables

2.3 Notes sur la Retenue à la source

BOI

En ligne sur le portail métier/Documentation/BOI

- BOI 4 C-7-07 du 10 mai 2007 relatif aux conséquences de la jurisprudence « Denkavit »

Notes

- Note de la Sous-direction T du 13 avril 2007 sur l'abus de droit et la fraude à la loi

En ligne sur le portail métier/Contentieux/Recommandations et jurisprudence/Informations pratiques et jurisprudentielles/RC

Dispositif anti-abus (articles 212 et 209 du CGI)

BOI

En ligne sur le portail métier/Documentation/BOI

- BOI 4 H-8-07 du 31 décembre 2007 sur le nouveau dispositif de l'article 212 du CGI
- BOI 4 H-1-07 du 16 janvier 2007 sur le nouveau dispositif de l'article 209 B du CGI

3- Assistance administrative internationale

Tous les documents sont en ligne sur le portail métier/contrôle fiscal/contrôle fiscal international/Assistance administrative internationale

Notes

- Note du Bureau CF3 13 RC n°3 du 29 janvier 2004 sur la réorganisation de l'assistance administrative internationale
- Note du Bureau CF3 du 29 janvier 2007 sur la déconcentration de l'assistance administrative internationale des DSF et 3 annexes

Guides

- Guide de l'assistance administrative en matière d'impôts directs (juillet 2007)
- Guide du contrôle multilatéral (décembre 2004)

Fiches

- Fiche sur les contrôles multilatéraux (novembre 2005)
- Fiche sur le rappel des bonnes pratiques pour la rédaction des dossiers d'assistance (janvier 2007)
- Fiche sur les différentes autorités compétentes en matière d'échange de renseignement (mars 2007).

5- Les Codes :

Code des impôts directs et taxes assimilées.

Code des taxes sur le chiffre d'affaires.

Code général des impôts.

Code des investissements algériens.

Code des procédures fiscales algérien

Livre des procédures fiscales.

Code Générale des Impôts français

6- Jurisprudence :

Dibout. (P.), « La compatibilité de l'article 209 B du CGI avec les conventions internationales en question », *Réflexions sur TA Paris*, n°92-7093, 21 nov. 1995, SA *Schneider et TA Strasbourg*, n°91-58, 16 déc. 1996, *Sté Strafor Facom, Dr. fisc. 1997*,

Goulard, (G.), « Quelle est la portée de la notion de cycle commercial complet à l'étranger, justifiant l'exonération d'IS ? », concl. sur CE, 9è et 8è s.-s., n°146 930, 4 juillet

Daudet, (F.G.), « L'existence d'un établissement stable peut- elle se déduire de la présence d'un bureau employant une salariée qui n'a qu'une mission d'assistance ? », concl. sur TA Rennes, 2ème ch., n°92-5492, 5 mars 1998, *Sté ADAC Reise GmbH, BDCF 4/98, n°94, p. 102 à 106.*

Martel, (M.), « *Quelles sont les conditions posées au constat d'un transfert indirect de bénéficiaires à l'étranger ?* », concl. sur CAA Paris, 11 fév. 1997, SA *Borsumij Whery France, BDCF 2/98, n°35, p. 38 à 40.*

Mendras, (A.), « *Les critères de l'établissement stable pour l'application des conventions fiscales ne suivant pas le modèle OCDE* », concl. sur CAA Paris, 2è ch., n°95-2795, 22 oct. 1996, SA *CG Doris, BDCF 1/97, n°24, p. 74 à 78.*

Tirard, (J-M.), « *Imposition en France de bénéficiaires réalisés à l'occasion de ventes à l'étranger de produits achetés hors de France* », commentaire sur CE, 4 juillet 1997, SA *Marbrek, BGFE 1997, n°4, p. 3 à 4*

- n°18, p. 600 à 605 CE 27 février 1984, n°37377 et 37378, RJF 4/84 n°533)

- CAA Versailles, 4 avr. 2006, n° 04-2507, Penciolelli : RJF 2006, n° 1418.
- V. notamment *B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales : Francis Lefebvre, 6e éd., 2004, n° 1422 et s.*
- CE, 17 mars 1993, n° 85894, Memmi : Dr. fisc. 1993, comm. 1293 ; RJF 1993, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 359.
- CE, 6 avr. 1998, n° 161481, Lesmaris : Dr. fisc. 1998, comm. 827, concl. G. Goulard.
- CAA Lyon, 26 janv. 2006, n° 01-599, Tolou Hashemi : Juris-Data n° 2006-314529 ; Dr. fisc. 2006, comm. 741.
- CAA Lyon, 26 oct. 2006, n° 01-02689, Blanc : Juris-Data n° 2006-332023 ; Dr. fisc. 2007, n° 21-22, comm. 545 ; RJF 2007, n° 120
- CE, 31 janv. 1997, n° 158678, Sté Saint-Gobain vitrage international : Dr. fisc. 1997, comm. 640 ; RJF 1997, n° 197, concl. G. Bachelier. - V. Transfert de savoir-faire fiscal 1997, n° 5, obs. G. Orsini, C. Lopater et O. Fouquet, et n° 6, obs. J.-L. Pierre.
- CAA Paris, 11 févr. 1999, n° 97-879, SARL Éts Accary : Dr. fisc. 1999, comm. 637, concl. V. Haïm ; RJF 1999, n° 537 ; BDCF 1999, n° 5, concl. V. Haïm. - CAA Bordeaux, 23 mai 2005, n° 00-1341, SA Edac. - CAA Douai, 29 déc. 2006, n° 05-1101, SARL Florimond Desprez.
- Conv. n° 90/436/CEE, 23 juill. 1990 : JOCE n° L 225, 20 août 1990
- V. Panorama des redressements fiscaux, 8e conférence annuelle, préc., p. 1965.
- Instr. 23 févr. 2006 : BOI 14 F-1-06 ; Dr. fisc. 2006, instr. 13491 ; Procédures 2006, comm. 121, note J.-L. Pierre.
- CAA Nancy, 10 oct. 1991, n° 529 et n° 531, Hoverlloyd Ltd : RFJ 1992, n° 124
- CAA Paris, 2 févr. 2007, n° 05-2361, Sté Zimmer Ltd. : Juris-Data n° 2007-330767 ; Dr. sociétés 2007, comm. 125, note J.-L. Pierre.

- CE, 30 juin 1982, n°16391 RJF, 1982, 10, comm.980).
- CE 16 /02/1983, n° 28383, RJF4/83, p 221 et D.adm.4H, n°19, 1er mars 1995).
- CE 20 novembre 1974, n° 85191, Dupont, 1/75, p.21).
- Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements
Affaire CIRDI ARB/12/35Orascom TMT Investments S.à r.l.Demanderesse contre
la République algérienne démocratique et populaire Défenderesse, Date d'envoi aux
parties : 31 mai 2017.

7 Revues :

- L'ACTUEL International « le magazine de l'économie et du partenariat en Algérie »
n°99, janvier 2009.
- STRATEGICA « business and Finance » n° 48,48,49 et 50 2009
- EL-Djazair, « magazine de l'économie et des Tic », n° 17 et 18.

8-Sites Internet :

1. www.dgi.mf.gov.dz
2. www.dge.mf.gov.dz
3. www.oecd.com
4. www.ofce.sciences-po.fr
5. www.conseil-economique-et-social.fr
6. www.unctad.org
7. www.assemblee-nat.fr
8. [Web of Science® Times Cited](http://www.webofscience.com)
9. http://www.unctadxi.org/templates/DocSearch_779.aspx.
10. http://www.unctad.org/en/docs/webiteiia20076_en.pdf.
11. <http://go.worldbank.org/D7SN0B8YU0>
<https://shearman.sharefile.com>
12. www.lawperationnal.com
13. https://ec.europa.eu/commission/news_fr

Annexes

Annexe 2 : Typologie des contrats et formes d'intervention

Typologie des contrats et formes d'interventions des Entreprises Etrangères dans le cadre des contrats internationaux		
Typologie du contrat	Ministère concerné	Forme d'intervention
Prestations de service: Formation des pilotes	Transport	
Etudes d'exécution et réalisation d'un projet d'alimentation en eau	Hydraulique (Agence Nationale des Barrages)	
Acquisition de matériel informatiques	l'Intérieur et des Collectivités Locales	
Prestations de services :Elaboration d'études	Hydraulique (Agence Nationale des Barrages)	
Prestations de services: Etudes, surveillance, contrôle	Hydraulique (Agence Nationale des Barrages)	
Réalisation: projet de construction	Pêche et ressources Halieutiques	
Prestation de services, fournitures et installation	Poste et télécommunication	Groupement: Espagne, Italie et France
Réalisation	Poste et télécommunication	
Etudes et exploitation	Hydraulique(Agence Nationale des Barrages)	
Fournitures et installation	Sport	
Fournitures d'équipement	Enseignement supérieur	
Fournitures, la livraison, le montage, l'installation	Formation Professionnelle	
Contrôle et suivi d'exécution	Poste et télécommunication	
Fourniture, installation et mise en service	Santé	
Fournitures d'équipement	Enseignement supérieur	
prestation de services, (Etudes)	Transport	
Réalisation et exploitation	Ressources en eaux(Office Nationale d'Assainissement)	Groupement: Espagne, Algérie
Conception, réalisation et exploitation	Hydraulique(Agence National des Barrages)	Groupement: Espagne- Turquie
Etudes	Transport	
Exécutions des études	Hydraulique(Office National d'Irrigation)	
Réalisation, exploitation et gestion	Hydraulique	

Réalisation	Hydraulique	Groupement: Autriche- Algérie
Réalisation et fournitures d'équipement	Hydraulique	Groupement: Autriche- Chine
Conception et réalisation	Ressources en eaux	
Etude, réalisation et exploitation	Hydraulique	Groupement: Autriche, Algérie et Chine
Etude, réalisation, exploitation et maintenance, Clé en main	Hydraulique	Groupement: Autriche et Chine
Etude, fournitures et installation	Transport	Groupement: Autriche et Algérie
Etudes	Transport	Groupement: Autriche et Allemagne
Etudes	Transport	Groupement: Autriche et Allemagne
Etudes	Transport	Groupement: Autriche et Allemagne
Etudes, fournitures, montage et mise en service	Transport	Groupement: Autriche et Algérie
Assistance et contrôle	Environnement	
Etudes de restructuration	Poste et télécommunication	
Fournitures d'équipement	Poste et télécommunication	
Ventes d'équipement	Poste et télécommunication	
Fournitures et réalisation	Poste et télécommunication	
Contrôle technique et suivi des études	Hydraulique	
Réalisation de travaux et gestion de projet	Hydraulique	
Travaux	Transport	Groupement: Allemagne- Algérie
Fournitures	Transport	
Etudes d'aménagement	Pêche et Ressources Halieutiques	
Fournitures d'équipement	Enseignement supérieur	
Réalisation, gestion et exploitation	Hydraulique	Groupement: Allemagne- Algérie
Fournitures, livraison sur site, montage, mise en service et contrôle	Enseignement supérieur	
Réalisation	Hydraulique	
Etudes	Hydraulique	Groupement: Allemagne-Portugal
Assistance technique	Transport	Allemagne
Contrôle des études, suivi des travaux et assistance	Hydraulique(Agence Nationale de l'Assainissement)	Allemagne
Etudes et exécution de travaux	Transport	Groupement: Allemagne- Algérie
Etudes et réalisation de travaux	Hydraulique (Agence Nationale des Barrages)	Groupement: Allemagne- Algérie et Turquie
Fournitures, installation et mise en service	Poste et télécommunication	Allemagne
Acquisition de système et Formation	Poste et télécommunication	Allemagne
Fourniture, livraison sur site, installation et mise en service	Formation Professionnelle	Allemagne
Etudes	Hydraulique(Agence Nationale des Barrages)	Groupement: Allemagne- Algérie
Fournitures et installation	Justice	Allemagne

Acquisition de Véhicules et maintenance	Intérieur et Collectivités locales	Allemagne
Acquisition de motocycles et maintenance	Intérieur et Collectivités locales	Allemagne
Etudes	Transport	Groupement: Allemagne-Algérie et Belgique
Fournitures d'équipement et mise en place	Education	Allemagne
Acquisition, livraison sur site, montage , formation, installation et mise en service	Formation Professionnelle	Allemagne
Fournitures et mise en place	Enseignement supérieur	Allemagne
Assistance technique et surveillance des travaux	Hydraulique (Agence Nationale des Barrages)	Groupement: Allemagne- Algérie
Fournitures, installation et mise en service	Santé	Allemagne
Contrôle technique et suivi des travaux de réalisation	Hydraulique (Agence Nationale de l'Assainissement)	Allemagne
Réalisation et exploitation	Hydraulique (Agence Nationale de l'Assainissement)	Allemagne
Etudes, contrôle et suivi de la réalisation	Travaux publics	Groupement: Allemagne-Algérie
Etudes, assistance et réalisation	Transport	Groupement: Allemagne-Algérie
Fournitures d'équipement	Intérieur et Collectivités locales	Allemagne
Etudes,	Transport	Allemagne
Fournitures d'équipement et mise en place	Enseignement supérieur	Allemagne
Etudes	Sport	Groupement : Allemagne-Algérie et Italie
Etudes d'avant Projet Détaillé	Transport	Groupement: Allemagne - Autriche
Réalisation de travaux	Hydraulique (Agence Nationale d'Assainissement)	Allemagne
Etudes d'avant Projet Détaillé	Transport	Groupement: Allemagne- Autriche
Fournitures d'équipement	Poste et télécommunication	Allemagne
Contrôle et suivi des travaux	Hydraulique (Office National de l'Irrigation et du Drainage)	Groupement: Allemagne- Algérie
Assistance technique	Hydraulique (Agence Nationale des Barrages)	Allemagne
Travaux	Hydraulique (Agence Nationale de l'Eau)	Groupement: Belgique-Algérie
Etudes, fournitures, montage et mise en service	Hydraulique	Belgique
Travaux	Hydraulique(Agence Nationale de l'Eau)	Belgique
Travaux	Travaux publics	Groupement: Belgique-Algérie
Installation et acquisition d'équipement	Communication	Belgique
Acquisition d'équipement	Communication	Belgique
Acquisition et installation	Poste et télécommunication	Belgique
Fournitures, livraison sur site, montage, misé en service et contrôle	Formation Professionnelle	Belgique

Fournitures d'équipement	Communication	Belgique
Etudes	Transport	Groupement: Belgique-Algérie et Allemagne
Acquisition d'équipement et mise en place	Poste et télécommunication	Belgique
Acquisition, livraison sur site, montage , formation, installation et mise en service	Formation Professionnelle	Belgique
Acquisition d'équipement et mise en service	Intérieur et Collectivités locales	Belgique
Fourniture d'équipements	Poste et télécommunication	Belgique
Acquisition d'équipement	Transport	Belgique
Travaux	Hydraulique (Agence nationale des Barrages)	Croatie
Etudes d'exécution et de réalisation de travaux	Hydraulique (Agence nationale des Barrages)	Bosnie
Fournitures, installation et mise en service	Poste et télécommunication	France
Conception et réalisation	Hydraulique	Groupement: 2 sociétés Françaises
Ingénierie, fournitures et installation	Poste et télécommunication	Groupement: France- Espagne et Italie
Travaux	Hydraulique	France
Fournitures d'équipements	Poste et télécommunication	France
Réalisation	Poste et télécommunication	France
Acquisition, installation et mise en service	Poste et télécommunication	France
Assistance technique et surveillance de travaux	Hydraulique	France
Assistance technique	Poste et télécommunication	France
Fournitures d'équipement	Intérieur et Collectivités locales	France
Fournitures d'équipements	Poste et télécommunication	France
Etudes	Ressources en Eau	France
Contrôle des études d'exécution, contrôle de suivi des travaux et assistance	Hydraulique	France
Etudes des plans d'exécution, assistance technique, surveillance et le contrôle des travaux	Hydraulique	France
Construction	Hydraulique	France
Etudes d'exécution, assistance technique et surveillance de travaux	Hydraulique	France
Contrat de management	Poste et télécommunication	France
Etudes d'avant Projet Détaillé	Hydraulique	France
Etudes d'avant Projet Détaillé	Hydraulique	France
Etudes de faisabilité	Hydraulique	France
Contrôle	Hydraulique	France
Fournitures des équipements	Poste et télécommunication	France

Assistance technique: maitrise d'œuvre	Transport	France
Etudes	Aménagement du Territoire et de l'Environnement	Groupement: France-Algérie
Acquisition et installation	Intérieur et Collectivités locales	France
Travaux traitement et enlèvement d'amiante	Sport	Groupement: France-Algérie
Fournitures d'équipements	Intérieur et Collectivités locales	France
Fourniture d'un système d'évaluation	Poste et télécommunication	France
Fourniture et montage d'équipement	Hydraulique	France
Réalisation de travaux de construction	Transport	Groupement: France-Algérie
Fourniture, installation ,, formation et mise en service	Enseignement supérieur	France

Annexe 1 : L'intervention économique de l'Etat dans le cadre de la politique fiscale : évolution et analyse de la dynamique macro-économique

La loi de finances⁴¹⁹ est l'expression privilégiée de la politique du gouvernement dans la concrétisation des programmes de développement. A travers les mesures qu'elle prévoit, elle constitue l'ancrage juridique et financier annuel des dépenses et recettes du budget de l'Etat, qui maintiennent les équilibres micro et macro-économique du pays⁴²⁰.

S'inscrivant dans cette logique, la loi de finances poursuit dans son objectif la réalisation du programme complémentaire de soutien à la relance économique sur la période quinquennal 2000-2004, 2005-2009, 2010-2014 et 2014-2015 C'est ainsi qu'elle énonce l'intégration des inscriptions de l'ensemble des autorisations des actions retenues dans le programme complémentaire de soutien à la croissance et la dynamisation de l'activité économique par la mise à niveau du réseau infrastructurel du pays et l'amélioration du cadre de vie du citoyen. Dans ce contexte , l'orientation retenue à travers les différentes lois de finances , la concrétisation des grands enjeux de la politique économique par le levier fiscal⁴²¹, des plans

⁴¹⁹« Les lois de finances déterminent la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges qu'elles définissent " l'intérêt de cette définition réside dans tout d'abord dans le lien évident qu'elle établit entre les finances publiques et les politiques économiques. Gilbert. Orsoni, Finances publiques, édition Publisud, 1999, p51.

⁴²⁰ A. Rouya, Directeur Général des Impôt, in Lettre de la DGI, n°26 février 2007.

⁴²¹ Selon M. Lauré, *Traité des politiques fiscales*, PUF, 1956, p5. IN, Jean-Luc Mathieu, *La politique fiscale*, édition ECONOMICA, Paris, 1999, p1., "la politique fiscale qui consiste « une fois arrêté le principe du prélèvement fiscal, à déterminer les caractéristiques générales de l'impôt en fonction des données économiques et psychologiques ».

quinquennaux de développement fixant les axes suivants: le soutien à la création de l'emploi, le soutien et de dynamisation du marché immobilier, mesures d'incitation économiques et sociales, mesures d'harmonisation et simplification du système et renforcement des moyens juridiques de lutte contre la fraude et le blanchiment de l'argent.

Nous allons présenter une analyse rétrospective de 2000 jusqu'à 2014 de l'évolution des principaux agrégats économiques permettant de structurer les fondements de l'économie algérienne ainsi que de l'orientation économique dans le cadre de la dynamisation des sources de financement.

1- Le Produit Intérieur Brut :

Nous résumons le PIB⁴²² en Algérie de 2000-2012 la période allant de 2000-2012 par les tableaux ci-après :

Nous constatons une évolution du la PIB⁴²³ pendant la période 2000-2012, avec une variation en 2009 par rapport à l'an 2008, cette réduction est due aux perturbations du prix du pétrole.

La croissance économique s'est située en volume s'est située à 3.2% en 2012, contre 2.6,% en 2011.

Tableau n° 1 : Le Produit Intérieur Brut (PIB) en valeur courante (en Mds de DA)

Années	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2011	2012	2013
PIB	4 123,50	4 227,10	4 522,80	5 252,30	6 149,10	7 562,00	8 501,60	9 352,90	11 043,70	9 968,00	11 991,60	14 519,80	15 843,00
PIB HH★	2 507,20	2 783,20	3 045,70	3 383,40	3 829,30	4 209,10	4 619,40	5 263,60	6 046,10	6 858,90	7 811,20	9 277,70	10 634,60
PIB HA★★	3 777,30	3 815,00	4 105,50	4 737,00	5 568,60	6 980,40	7 860,40	8 644,80	10 316,30	9 036,70	10 976,30	13 336,60	14 421,30
PIB HH HA	2 161,00	2 371,10	2 628,50	2 868,10	3 248,80	3 627,50	3 978,10	4 555,50	5 318,70	5 927,60	6 795,90	8 094,50	9 212,90

⁴²² PNB " richesse produite par les entreprises d'un pays en incluant la production à l'étranger " Jean-Luc Albert , Fiances publiques, édition Dalloz,2011, 7ème édition, p.203.

⁴²³ PIB" agrégat de comptabilité nationale représentatif de la somme des valeurs ajoutées apparues dans une économie nationale au cours d'une période annuelle (somme à laquelle sont adjoints la TVA grevant les produits, ainsi que les droits de douanes sur les importations" Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, sous la direction de Loïc Philippe, édition Economica, Paris 1991, p.1128.

Source : Minsitère des Fianaces/DGPP

★ HH : Hors hydrocarbure

★★HA :hors agriculture

Tableau n° 2 : Le Produit Intérieur Brut (PIB) en valeur courante (en Mds de dollarsUS)

Années	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
PIB	54,8	54,7	56,8	67,9	85,3	103,1	117	134,8	171	137,2	161,2	199,3	204,3
PIB HH	33,3	36	38,2	43,7	53,1	57,4	63,6	75,9	93,6	94,4	105	127,3	137,1
PIB HA	50,2	49,4	51,5	61,2	77,3	95,1	108,2	124,6	159,7	124,4	147,5	183,1	186
PIB HH HA	28,7	30,7	33	37,1	45,1	49,4	54,8	65,7	82,4	81,6	91,3	111,1	118,8

Source : Ministère des Finances/DGPP

Tableau n°3 : Le Produit Intérieur Brut (en volume) :

Années	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
PIB	3,8	3	5,6	7,2	4,3	5,9	1,7	3,4	2,4	1,6	3,6	2,6	3,3
PIB HH	3,8	6,2	6,5	6,6	5	6	5,4	7	6,7	9,6	6,3	6,1	7,1
PIB HA	4,9	2,1	6,3	6	4,2	6,3	1,2	3,4	2,9	0,3	3,5	2	3
PIB HH HA	5,3	5,1	7,8	4,5	5	6,7	5	7,7	8,3	8	6,5	5,3	7,1

Source : Minsitère des Finances/Direction Générale des Prévisions et Perspectives (DGPP°)

1- La dette publique : les encours de la dette

Tableau n°4 :la dette publique intérieure en millions de Dollars US

Dette Publique interne en Milliards de DA	2011	2012	2013
Dette courante	571,3	602,8	591.0
Dette d'assainissement	645,1	709,4	580.7
Totale dette interne	1 216,40	1 312,20	1 171.7

Tableau n°5 :la dette publique extérieure en millions de Dollars US

Dette Publique extérieure en Millions de US \$	2011	2012	2013
État emprunteur	467,8	402,5	374.5
Dette rééchelonnée/ reprofilée	0	0	0
Totale dette publique extérieure	467,8	402,5	374.5

Source : Direction Générale du Trésor (DGT)-janvier 2014

Les encours de la dette extérieure sont inférieurs de la dette intérieure, puisque le pays a payé presque toutes ces dettes extérieures grâce aux réserves de change que le pays dispose à l'étranger et au Fond de Régulation des Recettes (FRR)⁴²⁴, créé en 2000 pour faciliter l'adaptation du budget à la volatilité des prix du pétrole.

⁴²⁴Dans la note t de présentation de la Loi Finances pour 2013, est –il noté que les disponibilités du *Fonds de Régulation des Recettes* (FRR) a été crédité de 2 300 milliards de DA, représentant l'écart entre la fiscalité pétrolière budgétisée et celle recouvrée. Après prélèvement, au titre du financement du déficit du Trésor, les disponibilités se sont établies, à fin décembre 2011, à 5 382 milliards de DA, soit 37,2% du PIB.

3- L'analyse de la structure des recettes fiscales :

La structure des recettes budgétaire en Algérie se basent sur les prélèvements fiscaux des différents impôts et taxes des années 2001 jusqu'à 2011.

3-1- Les recettes ordinaires :

Les recettes ordinaires⁴²⁵ ne permettent même pas de couvrir les dépenses incompressibles (évaluées à 25% du PIB annuellement) liées aux dépenses de fonctionnement (voir le tableau n°9 relatif à la structure du budget).

Tableau n° 6: contribution et structure de la fiscalité ordinaire (en Mds de DA).

Années	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Fiscalité pétrolière	1008	1350	1571	2353	2799	2797	4089	2413	2905	3980
Fiscalité ordinaire (2)	482,9	519,9	580,4	640,4	720,8	766,8	965,2	1147	1298	1449
Contributions directes	112,2	122,9	148	168,1	241,2					
Contributions indirectes	223,4	233,9	274	308,3	341,3	258,1	331,5	462,1	561,7	653,9
Droits de douane	128,4	143,8	138,8	143,9	114,8	347,5	435,2	478,5	514,7	539,4
Enregistrement et timbres	18,9	19,3	19,6	19,6	23,5	28,1	33,6	35,8	39,7	45,2
Total (1) +(2)	1491	1870	2151	2993	3520	3564	5054	3559	4203	5429

Les recettes fiscales ordinaires ont connues une évolution au cours des dix (10) dernières années :

- la contribution directe (IRG et IBS principalement) se situe à près du quart (1/4) des recettes, l'évolution de cette contribution est due aux efforts mis en œuvre par l'Etat à travers les différentes modernisations et réformes adoptées au système fiscal algérien.
- les taxes sur le chiffre d'affaire représentent aussi une grande part des recettes.

Il y a à noter que la TVA collectée au stade de l'importation soit supérieure à celle prélevée sur le marché intérieur, par contre les importations ne représentent qu'environ 20% du PIB.

⁴²⁵ Elle est du droit commun, relève des prérogatives de l'administration fiscale. Elle est composée d'un certain nombre de droits et taxes, notamment l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS), l'impôt sur les revenus des personnes physique (IRG), la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les droits de douanes, les droits d'enregistrements, l'impôt foncier, etc.

Pour cela, on peut dire qu'il y a une masse importante de ressources fiscales non collectées, ce qui est justifié par l'apparition de la fraude fiscale, et en conséquence, l'importance des ressources financières qui échappent au système fiscal.

- les contributions indirectes ont connues une faible croissance par rapport aux autres types d'impôts.

- en fin, les produits de douane ont évolué d'une façon positive, dû à l'augmentation des importations au cours de cette décennie.

Tableau n° 7: contribution et structure de la fiscalité ordinaire (en%).

Années	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Fiscalité ordinaire	482,9	520	580,4	640,4	720,8	766,8	965,2	1147	1298	1449
%Contributions directes	23,2	23,6	25,5	26,3	33,5	33,7	34,3	40,3	43,3	45,1
%Contributions indirectes	46,2	45	47,2	48,2	47,3	45,3	45,1	41,7	39,7	37,1
%Droits de douane	26,6	27,7	24	22,5	16	17,3	17,1	14,8	14	14,5
%Enregistrement et timbres	4	3,7	3,3	3	3,2	3,7	3,5	3,2	3	3,1

Ce tableau présente le poids des impôts dans les recettes ordinaires dont on remarque la contribution importante de la fiscalité sur les affaires. La faiblesse de la fiscalité ordinaire relève de l'action conjuguée de la structure sectorielle des activités, de la part de l'informel dans ses activités et de l'insuffisance de l'administration fiscale actuellement en pleine phase d'organisation et de modernisation.

Tableau n°8 : Le poids des recettes pétrolières (RP) dans les recettes budgétaires (RB) (2000-2010, en milliards de DA)

Années	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
RB	1138.9	1400.8	1570.3	1520.46	1599.3	1719.8	3626.5	3498.61	4987.17	3108.71	3385.77
RP	720.00	840.60	916.40	836.06	862.20	899.00	2714	2711.84	4003.55	1937.00	2327.67

La fiscalité pétrolière représente la plus grande partie des recettes fiscales (+60%) en 2010, comme le montre le tableau ci-dessus :

Le constat le plus frappant est celui de l'évolution des recettes pétrolières au cours des années 2000-2010. Cette évolution est due à plusieurs facteurs comme : la fluctuation des taux de change, la fluctuation de prix de baril de pétrole brut et les exportations des hydrocarbures. La volatilité des prix du baril de pétrole continue de déterminer le niveau du budget de l'Etat influencé principalement par les recettes pétrolières. La réduction de rapport de dépendance actuel de l'Algérie vis-à-vis des fluctuations du prix des hydrocarbures dépend de ses capacités à diversifier ses exportations et à réduire le poids de l'informel dans l'économie.

Tableau n °9: Le budget de l'Etat entre 2000 et 2010 (en milliards de DA)

Années	Fiscalité pétrolière	Recettes ordinaires	Recettes budgétaires	Dépenses de fonctionnement	Dépenses d'équipements	Dépenses budgétaires
2000	720	418.93	1138.93	881	318.9	1199.9
2001	840.6	560.3	1400.9	1037.7	434.1	1471.8
2002	916.4	653.9	1570.3	1038.6	502.3	1540.9
2003	836.06	684.4	1520.46	1163.4	567.5	1730.9
2004	862.2	737.1	1599.3	1241.2	618.8	1860
2005	899	820.8	1719.8	1232.5	872.54	2005.04
2006	2714	912.5	3626.5	1038.6	755	1793.6
2007	2711.84	786.77	3498.61	1673.93	1434.63	3107.56
2008	4003.55	983.62	4987.17	2217.77	1973.27	4191.04
2009	1937.00	1171.71	3108.71	2300.02	1946.31	2246.33
2010	2327.67	1068.1	3385.77	2838.0	3022.9	5860.9

Au niveau de la structure, le budget n'est pas équitable, nous constatons la prédominance des recettes pétrolières par rapport aux recettes ordinaires.

Par ailleurs les dépenses et les charges de l'Etat sont composées de dépenses de fonctionnement qui sont réparties par département ministériels, et de dépenses d'équipements qui sont réparties par secteurs, sous forme d'autorisations de programme et de crédit de paiement.

De l'analyse du développement économique de l'Algérie relève plusieurs paradoxes: l'économie algérienne a bénéficié d'une masse d'investissement relativement très importante, tandis que son temps de croissance reste très modeste, notamment par rapport aux autres pays magrébins.

L'analyse rétrospective permet de montrer que les cycles économiques, fais de croissance et de crise, entre 1962 et 2010, ne correspondent pas aux cycles politiques que l'Algérie a connus et qui servent souvent de trame de fond à l'analyse économique traditionnelle.

L'économie algérienne en 2012 semble être caractérisée par de nombreux paradoxes. D'un côté et après avoir payé de manière anticipé, en 2006, la dette extérieure qui ne représentait plus à la fin de 2011 que 2.5 % du revenu national brut (RNB), alors qu'elle avait atteint un pic en 1995 de 83,5%, elle dégage depuis plusieurs années, une épargne brute supérieure à 50% du RNB⁴²⁶

De plus, le volume des investissements, pour lesquels l'Etat constitue l'agent principal avec 55% de ces investissements est toujours très important, puisqu'il atteint 40,4% du produit intérieur brut PNB, en 2010.

Aussi, de l'analyse des différents indicateurs macroéconomiques du pays montrent que la croissance est volatile et soumises aux chocs externes. Celle-ci est tirée principalement des

hydrocarbures à défaut d'une diversification de la base productive⁴²⁷. Le fait que les importations aient augmenté de plus de 40% ces dernières années alors que les exportations hors hydrocarbures n'ont pas suivi ce rythme est une indication que la productivité du pays s'améliore beaucoup moins que celle du reste du monde.

L'Algérie a renforcé la stabilité macroéconomique ces dernières années par la solidité de sa position financière extérieure, notamment les très forts remboursements par anticipation de la dette extérieure auprès de ses principaux créanciers (clubs de Londres et de Paris, Japon,

⁴²⁶ Ahmed BENYACOUB, " Quel développement économique depuis 50 ans?" in Revue CONFLUENCES Méditerranée, n°81, printemps 2012, "Algérie 50 ans après"

⁴²⁷ Le premier recensement économique, rendu public le 2 août 2012 par l'Office national des statistiques (ONS), chargé de la gestion du répertoire national des agents économiques et sociaux a montré l'extrême fragilité de l'économie algérienne dominée par le commerce de détail avec une faible part d'entreprises créatrices de richesses pour le pays. Le commerce demeure la principale activité dans le pays, très loin devant tous les autres secteurs. Ce recensement a montré aussi la forte dominance des entreprises au statut de personne physique. Les sociétés dotées d'un statut de personne moral ne représentent que 6 % des 990 496 entités recensées par l'ONS. « Le tissu économique est fortement dominé par les personnes physiques (95 %), alors que les personnes morales représentent près de 5 %. Ce résultat est révélateur d'une économie basée essentiellement sur des micro-entités, note l'ONS.

Ce recensement a montré que sur les 934 250 entités recensées (morales + physiques), 2,2 % ont été créées avant 1980, 4,2 % entre 1980 et 1989, 17 % entre 1990 et 1999 et enfin 76,6 %, soit 716 026 entre 2000 et 2011. Et durant cette période, le commerce a explosé en Algérie. En effet, sur les 716 026 entités créées entre 2000 et 2011, plus de la moitié (55 %) concerne le secteur commercial.

Arabie Saoudite,...etc.) conjuguée à la poursuite de l'accumulation des réserves de change. En Mai 2010, l'encours de la dette extérieure du pays avait été ramené à 4 Milliards de \$ (23 Milliards de \$ EN 2000).

La réforme fiscale a permis une baisse importante de la pression fiscale, de manière à favoriser l'investissement et la création d'emplois, par les textes dérogatoires. Sur un autre plan, la faible part de la fiscalité ordinaire dans les recettes budgétaires et la prédominance de la fiscalité pétrolière sujette à la volatilité du prix des hydrocarbures et à l'imprévisibilité relative aux volumes. L'amélioration des performances de la fiscalité, notamment, de la fiscalité ordinaire est donc impérative si l'on veut lui faire jouer un rôle primordial dans les finances publiques et réduire les déséquilibres constatés.






Dans le contexte d'une ouverture du pays sur le monde extérieur et d'une concurrence accrue, les enjeux assurantiels des nouveaux risques pris par les pouvoirs publics en faveur de l'attractivité du territoire dans le cadre conventionnel pour les prochaines années se résument en :

- assurer la stabilité juridique par une meilleure applicabilité des conventions fiscales internationales
- dépasser les freins institutionnels en matière de transfert de capitaux pour les entreprises étrangères dans le cadre de la politique partenariale;
- maîtriser les mécanismes de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale par l'administration fiscale;
- mettre en place un climat des affaires propice au développement des activités productives, et notamment à l'investissement privé (étranger et national).

Les indicateurs fiscaux présentés ci-dessous sont structurés autour des six thèmes portant sur la politique fiscale, qui ont un impact sur le développement économique (en particulier, l'investissement).

ANNEXE 2 : ACCORDS ET CONVENTIONS SUR L'INVESTISSEMENT PAR PAYS

AFRIQUE

Pays	Nature de l'accord ou de la convention	Date de signature	Date de ratification	Durée de validité	Référence
Afrique du sud	Promotion et protection réciproques des investissements.	24/09/2000	23/07/2001	10	N° 41-2001
Egypte	Encouragement et protection réciproques des investissements	29/03/1997	11/10/1998	10	N° 76-1998 
Ethiopie	Promotion et protection réciproques des investissements	27/05/2002	17/03/2003	10	N° 19-2003 
Libye	Encouragement, protection et garantie de l'investissement	06/08/2001	05/05/2003	10	N° 33-2003 
Mali	Promotion et protection réciproques des investissements	11/07/1996	27/12/1998	10	N° 97-1998 
Mozambique	Promotion et protection réciproques des investissements	12/12/1998	23/07/2001	10	N° 40-2001 
Niger	Promotion et protection réciproques des investissements	16/03/1998	22/08/2000	10	N° 52-2000 
Nigeria	Promotion et protection réciproques des investissements	14/01/2002	03/03/2003	10	N° 16-2003
Soudan	Encouragement et protection réciproques des investissements	24/10/2001	17/03/2003	10	N° 20-2003
Tunisie	Encouragement et protection réciproques des investissements	16/02/2006	14/11/2006	10	N° 73-2006





AMERIQUE

PAYS	Nature de l'accord ou de la convention	Date de signature	Date de ratification	Duree de validité	Référence
Argentine	Promotion et protection réciproques des investissements	04/10/2000	13/11/2001	10	N° 69-2001
Etats-Unis d'Amérique	Encouragement des investissements	22/06/1990	17/10/1990	20	N° 45-1990

EUROPE

Pays	Nature de l'accord ou de la convention	Date de signature	Date de ratification	Durée de validité	Référence
-------------	---	--------------------------	-----------------------------	--------------------------	------------------

Allemagne	Encouragement et protection réciproques des investissements	11/03/1996	07/10/2000	10	N° 58-2000
Autriche	Promotion et protection réciproques des investissements	17/06/2003	10/10/2004	-	N° 65-2004
Bulgarie	Promotion et protection réciproques des investissements	25/10/1998	07/04/2002	15	N° 25-2002
Danemark	Promotion et protection réciproques des investissements	25/01/1999	30/12/2003	10	N° 02-2004
Espagne	Promotion et protection réciproques des investissements	23/12/1994	25/03/1995	10	N° 23-1995
Finlande	Promotion et protection réciproques des investissements	11/12/2006	13/01/2005	20	N° 82-2006
France	Encouragement et protection réciproques des investissements	13/02/1993	02/01/1994	10	N° 01-1994
Grèce	Promotion et protection réciproques des investissements	20/02/2000	23/07/2001	10	N° 41-2001
Italie	Promotion et protection réciproques des investissements	18/05/1991	05/10/1991	10	N° 46-1991
Portugal	Promotion et protection réciproques des investissements	15/09/2004	28/05/2005	01	N° 37-2005
N° 24-2005					
République Tchèque	Promotion et protection réciproques des investissements	22/09/2000	07/04/2002	10	N° 25-2002
Roumanie	Encouragement et protection réciproques des investissements	28/06/1994	22/10/1994	10	N° 69-1994
N° 37-1995					
N° 21-2006					
Serbie	Promotion et la protection des investissements	13/02/2012	30/09/2013	10	N°49-2013
Suède	Promotion et protection réciproques des investissements	15/02/2003	29/12/2004	20	N° 84-2004




Suisse	Encouragement et protection réciproques des investissements	30/11/2004	23/06/2005	15	N° 45-2005
Tchèque	Ratification de l'accord de coopération économique et industrielle	21-11-2011	13-06-2012	05	N° 12-262
UE Belgo-Luxembourgeoise	Encouragement et protection réciproques des investissements	24/04/1991	05/10/1991	10	N° 46-1991_
ARABES					
Nature de l'accord ou de la convention	Date de signature	Date de ratification	Durée de validité	Référence	
Arabie saoudite	La création d'une société algéro-saoudienne d'investissement	14/04/2004	19/09/2004	-	N°60-2004
Bahreïn	Encouragement et protection des investissements	11/06/2000	08/02/2003	10	N° 10-2003
N° 23-2003					
Egypte	Encouragement et protection réciproques des investissements	29/03/1997	11/01/1998	10	N° 76-1998
Emirats Arabes Unies	Encouragement et protection réciproques des investissements	24/04/2001	22/06/2002	20	N° 45-2002 
17/12/2000	-	N° 79-2000 			
Jordanie	Promotion et protection réciproques des investissements	01/08/1996	05/04/1997	10	N° 20-1997 
Koweït	- Décret présidentiel n°11-435 du 11 Décembre 2011 portant ratification du mémorandum d'entente de coopération dans les domaines du pétrole, du gaz et des sources des énergies nouvelles et	02-06-2010	11-12-2011	02	N° 71-2011 

	renouvelables entre le Gouvernement de la République Algérienne Démocratique et Populaire et le Gouvernement de l'état du Koweït, signé au Koweït le 02 Juin 2010				
Koweït	- Encouragement de la coopération dans domaine du tourisme	12-10-2010	23-11-2011	05	N° 65-11 
Koweït	- Encouragement de la coopération dans le domaine du dessalement d'eau de mer	02-06-2010	23/11/2011	05	N° 65d-11 
Koweït	-Encouragement de la coopération bilatérale dans le domaine agricole	02-06-2010	23-11-2011	05	N° 65a-11 
Koweït	Encouragement et protection réciproques des investissements	30/09/2001	23/10/2003	20	N° 66-2003 
26/03/2002	22/05/2006	-N° 35-2006 			
Libye	Encouragement, protection et garantie de l'investissement	06/08/2001	05/05/2003	10	N° 33-2003 
Oman	Encouragement et protection réciproques des investissements	09/04/2000	22/06/2002	10	N° 44-2002
Pays Arabes	Investissements des capitaux arabes dans les pays arabes	07/10/1995	07/10/1995	05	N° 59-1995
Pays Arabes	création de la société islamique de garantie des investissements et de crédit à l'exportation		24/04/1996	-	N°26-1996
N° 70-2010 					
Qatar	Encouragement et protection réciproques des investissements	24/06/1996	23/06/1997	10	N° 43-1997

Soudan	Encouragement et la protection réciproques des investissements	24/10/2001	23/03/2003	-	N°20-2003
Syrie	Encouragement et protection réciproques des investissements	14/09/1997	27/12/1998	10	N° 97-1998
Tunisie	Encouragement et protection réciproques des investissements	16/02/2006	14/11/2006	-	N° 73-2006
Union du Maghreb Arabe	Promotion et garantie des investissements	23/07/1990	22/12/1990	-	N° 06-1991 garantie
Yémen	Encouragement et protection réciproques des investissements	25/11/1999	23/07/2001	10	N° 42-2001

CONVENTIONS INTERNATIONALES

Les conventions internationales relatives aux organismes de financement des investissements, de garantie et d'arbitrage ratifié par l'Algérie:

Nature de l'accord ou de la convention	Organisme	Date de signature	Date de ratification	Référence
Convention portant création de l'Agence Multilatérale de Garantie des Investissements (AMGI).	AMGI	30/10/1995	30/10/1995	N° 66-1995 AMGI 
Convention portant création de la Banque Maghrébine pour l'investissement et le commerce Extérieur entre les Etats de l'union du Maghreb Arabe, signée à Ras Lanouf (Libye).	BMICE	10/03/1991	03/06/1992	N° 45-1992 
Convention pour le règlement des différends relatifs aux investissements entre Etats et Ressortissants d'autres Etats (CIRDI).	CIRDI	30/10/1995	30/10/1995	N° 66-1995 CIRDI 
Convention pour la reconnaissance et l'exécution des sentences arbitrales	Nations Unies	10/06/1958	05/11/1988	N° 48-1988

étrangères, adoptée par la conférence des Nations Unies à New York				
Convention portant création de la Société Islamique de Garantie des Investissements et de Crédit à l'Exportation.	SIGICE	23/04/1996	23/04/1996	N° 26-

Anexxe3 : Synthèse des conventions fiscales signées par les trois pays

du Maghreb : Algérie, Maroc et Tunisie

Objet de la Convention	Revenu/Capital		
	Pays		
Pays concernés	Algérie	Maroc	Tunisie
Afrique du Sud	1998 (V)		1999 (V)
Albanie		2015 (R)	
Algérie	X	1997 (NV) 1990 (V) 1990 (V)	1997 (NV) 1990 (V) 1985 (V)
Allemagne	2007 (V)	1972 (V)	1975 (V)
Australie	2003 (V)	2002 (V)	1977 (V)
Bahreïn	2000 (V) 1997 (NV)	2000 (V) 2016 P (R) 1997 (NV)	1997 (NV)

Belgique	1991 (V)	2006 (V)	2004 (V)
Bosnie - Herzégovine	2009 (V)		
Bulgarie	1998 (V)	1996 (V)	
Burkina Faso		2012 (NV)	2003 (V)
Cameroun		2012 (V)	1999 (V)
Canada	1999 (V)	1975 (V)	1982 (V)
Tchad			2012 (NV)
Chine (Rep. Populaire)	2006 (V)	2002 (V)	2002 (V)
Congo (Rep.)			2005 (NV)
Croatie		2008 (V)	
République tchèque		2001 (V)	1990 (V)
Danemark		1984 (V)	1981 (V)
Egypte	2001 (v)	1989 (V)	1989 (V)
Estonie		2013 (R)	
Ethiopie		2016 (NV)	2003 (V)

Finlande		2006 (V)	
France	1999 (V)	1970 (V)	1973 (V)
Gabon		1999 (V)	1986 (NV)
Ghana		2017 (NV)	
Grèce		2007 (V)	1992 (V) 2007 P (V)
Guinée		2014 (V)	1993 (NV)
Guinée- Bissau-		2015 (NV)	
Hongrie		1991 (V)	1992 (V)
Inde	2001 (NV)	1998 (V)	
Indonésie	1995 (V)	2008 (V)	1992 (V)
Iran	2008 (V)	2008 (NV)	2001 (V)
Irak	1997 (NV)	1997 (NV)	2001 (R) 1997 (NV)
Irlande		2010 (V)	
Italie	1991 (V)	1972 (V)	1979 (V)

Cote d'Ivoire		2006 (V)	1999 (V)
Jordanie	1997 (V)	2005 (V)	1988 (V)
(Rép.) Corée	2001 (V)	1999 (V)	1988 (V)
Koweït	2006 (R)	2002 (V)	2000 (V)
Lettonie		2008 (V)	
Liban	2002 (V)	2001 (V)	1998 (V)
Libye	1997 (NV) 1990 (V) 1988 (V)	1997 (NV) 1990 (V)	1997 (NV) 1990 (V) 1978 (V)
Lituanie		2013 (R)	
Luxembourg		1980 (V)	1996 (V) 2014 P (V)
Macédoine		2010 (V)	
Madagascar		2016 (NV)	
Malaisie		2001 (V)	
Mali	1999 (NV)	2014 (V)	2000 (V)
Malte		2001 (V)	2000 (V)

Mauritanie	2011 (V) 1990 (V)	1990 (V)	1990 (V)
Ile Maurice		2015 (R)	2008 (V)
Maroc	1997 (NV) 1990 (V)	X	1997 (NV) 1990 (V) 1974 (V)
Pays bas		1977 (V)	1995 (V)
Niger	1998 (NV)		
Nigeria			
Norvège		1972 (V)	1978 (V)
Oman	2000 (R)	2006 (V)	1997 (V)
Pakistan		2006 (V)	1996 (V)
Palestine	1997 (NV)	1997 (NV)	1997 (NV)
Pologne	2000 (NV)	1994 (V)	1993 (V)
Portugal	2003 (V)	1997 (V)	1999 (V)
Qatar	2008 (V)	2006 (V)	1997 (V)

Roumanie	1994 (F)	2003 (F) 1981 (T)	1987 (F)
Russie	2006 (V)	1997 (V)	(I)
Rwanda		2016 (NV)	
Sao Tome et Principe		2016 (R)	
Arabie-Saoudite	2013 (V)	2015 (R)	2010 (V)
Sénégal		2002 (F)	1984 (V)
Serbie		2013 (R)	2012 (V)
Singapour		2007 (V)	(U)
Slovaquie			1990 (V)
Slovénie		2016 (R)	
Sud du Soudan		2017 (NV)	
Espagne	2002 (V)	1978 (V)	1982 (V)
Soudan	1997 (NV)	1997 (NV)	2003 (V)
Suède			1981 (V)
Suisse	2006 (V)	1993 (V)	1994 (V)

Syrie	1997 (V)	2005 (V)	1998 (V)
Togo			1987 (NV)
Tunisie	1997 (NV) 1990 (V) 1985 (V)	1997 (NV) 1990 (V) 1974 (V)	X
Turquie	1994 (V)	2004 (V)	1986 (V)
Ukraine	2002 (V)	2007 (V)	
Emirats- Arabes -Unis	2001 (V)	1999 (V)	1996 (V)
Angleterre	2015 (V)	1981 (V)	1982 (V)
Etats-Unis		1977 (V)	1985 (V)
Vietnam	1999 (NV)	2008 (V)	2010 (V)
Yémen	2002 (NV)	2006 (R)	1998 (V)
Total des conventions en vigueur			
<i>Statut de la Convention</i>			

acronymes	NV= Non en vigueur	V= En vigueur	R= ratifiée
------------------	--------------------	---------------	-------------

Annexe n°3 : liste des tableaux

Tableau n°1 : Situation par Région géographique des conventions fiscales de non doubles impositions signées par l'Algérie

Tableau n°2 : Etat de l'applicabilité des conventions par continent

Tableau n°3: Analyse par histogramme de l'état d'application des CFI

Tableau N°4 : Illustration de la méthode de l'exemption

Tableau n° 5 : illustration méthode d'exemption

Tableau N°6 : Illustration de la méthode du crédit d'impôt

Tableau N° 7 : illustration de la méthode de crédit d'impôt en cas d'avantages fiscaux

Tableau N° 8 : Illustration Underlying tax crédit : crédit sur l'IS par la société distributrice : structure de filiales et Branch dans le cadre des investissements direct

Tableau n° 9: Spécificités du régime des contrats administratifs par rapport au contrat de droit privé.

Schéma n° 10: Représentation des parties de l'accord d'association

Schéma n°11 : Représentation de la structure contractuelle en Project Finance

Schéma n° 12: Représentation des parties du contrat de fourniture de matières premières

Schéma n°13 : Représentation des parties du contrat d'achat et de vente du produit

Schéma n°14: Représentation des parties du contrat O&M

Schéma n°15: Représentation des parties du contrat de location de terrain

Schéma n° 16: Représentation des parties du contrat EPC

Tableau n° 17: Etablissement stable : différences sensibles des différentes conventions fiscales signées par l'Algérie

Tableau N° 18 : Taux conventionnels des dividendes, redevances et intérêts

Tableau N°19 : Nature des prestations de services et leur imposition en présence de conventions fiscales signées par l'Algérie et en absence de Conventions fiscales

Tableau n° 20 : Flux des IDE global par région géographique

Tableau n°21 : Flux d'IDE par région géographique

Tableau n°22 : Récapitulatif des projets d'investissement déclarés

Tableau n° 23 : Répartition du flux des investissements étrangers par secteur d'activité

Tableau n° 23 : Table législative régissant le dispositif de réinvestissement

Tableau n° 24 : répartition des TBI par région monde : tableau réalisé par l'auteur sur la base des données de la CNUCED

Tableau n°25 séquences de développement économiques et réformes fiscales

Tableau n°26 : CFI signées par les pays du Maghreb au niveau du groupe régional africains : source site Union –Africaine

Tableau n° 27: Synthèse des conventions fiscales signées par les trois pays du Maghreb : Algérie, Maroc et Tunisie sur le continent Africain

Tableau n°28 : les actions de coordination des réformes institutionnelles entre TBI et CFI

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION GENERALE.....	7
----------------------------	---

I- L'impôt en Algérie: la légitimité fiscale dans le cadre de la nouvelle conception du consentement à l'impôt.....	11
---	----

2 - l'impôt et la gouvernance fiscale: les orientations économiques face aux transformations nées du processus de gouvernance après l'indépendance:	11
---	----

2-Les fondements de l'orientation économique à travers les différents codes d'investissement: une économie dirigiste

2-1 Le code de 1963:	16
----------------------------	----

2-2 Le code de 1966:	17
----------------------------	----

2-3 Loi 82-12 du 28 août 1982 relative à la constitution et au fonctionnement des sociétés d'économie mixte (SEM)	18
---	----

3. Les réformes engagées à partir de 1990 :	19
---	----

3-1- Loi sur la monnaie et le crédit : Une ouverture vers le capital étranger	19
---	----

3-2 Le décret législatif de 1993 relatif à la promotion des investissements: Un signe d'ouverture économique	24
--	----

3-3 L'ordonnance de 2001 : un indicateur de la non transparence des mesures d'incitations fiscales à l'investissement des entreprises	26
---	----

3-4 La Loi N° 16-09 du 03 août 2016 : une réforme et des interrogations :	27
---	----

3-4-1 Ajustement du cadre de régulation des IDE	28
---	----

3-4-2 Les réformes de l'ANDI	29
------------------------------------	----

II -Le droit fiscal algérien comme élément structurant de la politique d'attractivité:.....	43
---	----

1- Les perspectives de l'économie algérienne en matière d'attractivité du territoire	43
--	----

1-1 le facteur de la concurrence intermaghrébine	44
--	----

1-2 Un réseau de conventions fiscales élargi nécessaire à la sécurisation de l'investissement étranger.....	46
---	----

III Intervention économique de l'Etat dans le cadre de la politique fiscale	47
---	----

1-La loi de finances complémentaire(LFC) pour 2009: ajustement du cadre de l'investissement étranger par des mesures protectionnistes	48
---	----

PARTIE I: LA PLACE DE L'ORDRE FISCAL INTERNATIONAL DANS LE DROIT FISCAL 51

TITRE I : LA SOUVERAINETE FISCALE ALGERIENNE ET LA PLACE DU DISPOSITIF CONVENTIONNEL 52

CHAPITRE 1: LA NOTION DE SOUVERAINTE FISCALE ALGERIENNE	52
Section 1: L'édification de la souveraineté fiscale algérienne : une transition irréversible sous le poids d'un héritage juridique colonial.....	52
Paragraphe1 : Les étapes successives dans la construction de la souveraineté fiscale algérienne	53
A- Le territoire fiscal algérien : son insertion dans les conventions fiscales internationales algériennes.....	57
Paragraphe 2 : Les limitations de la souveraineté fiscale algérienne	61
A- La primauté des conventions fiscales sur le droit interne.....	62
B- Les différentes sources doctrinales.....	63
1-Les travaux de la S.D.N:	64
2- Les travaux de l'OCDE: L'influence de l'internationalisation des affaires.....	65
3. Les travaux de l'ONU :	69
C- La politique fiscale et les accords internationaux : les implications des traités signés sur les conventions fiscales.....	70
1- L'Accord d'association avec l'Union Européenne	70
2 Les relations d'affaires avec les pays du bassin du Méditerranéen et le contrat	75
3- La perspective d'une meilleure articulation des conventions fiscales avec le droit interne algérien	77
4-L'Accord d'Association avec l'Union du Maghreb Arabe (UMA)	77
Section 2: La politique fiscale conventionnelle en Algérie : les aspects techniques de la fiscalité internationale.....	81
Paragraphe 1 : Le réseau des conventions conclues par l'Algérie	81
A- Le cadre de la politique conventionnelle algérienne	81
B- B-Le réseau conventionnel algérien : un réseau moins étoffé :.....	83
C- Les instruments juridiques d'expression des Etats : les liaisons conventionnelles	88
1-La négociation :.....	88
2-. La signature et la ratification : la prééminence du Président de la République	90
3- L'entrée en vigueur de la convention.....	91
Paragraphe 2 : Le contenu des conventions fiscales.....	92
A- Les personnes concernées.....	93
1-La notion de résidence en droit interne algérien	95
1-1la résidence des personnes physiques en droit fiscal algérien: le domicile fiscal et le lieu du séjour habituel	96
1.2 La résidence des sociétés en droit conventionnel algérien :	98
B-Les impôts visés.....	99
1-La qualification des revenus imposables :	100
C- Les principes d'élimination de doubles impositions	103
1- La déduction de l'impôt étranger	104
1-1 La méthode de l'exemption	104
2 -La méthode de l'Imputation:	107
2-1 La méthode de l'imputation de l'impôt étranger	109
2-2 La méthode de l'exonération	109
3- la méthode du crédit d'impôt	<u>109</u>

CHAPITRE II : LA NOTION D'ETABLISSEMENT ET LES CONTRATS INTERNATIONAUX	114
.....	114
Section 1: Examen de la notion d'établissement stable.....	114
Paragraphe 1 : Les formes des établissements stables.....	114
A- La définition de l'établissement selon le modèle OCDE.....	115
B- L'apport du modèle de l'ONU	116
C- La portée des établissements stables au titre du droit d'imposition: entre le pays d'accueil et le siège.....	118
1-Au regard de l'étendue du droit d'imposition du pays d'accueil	118
2- Au regard des bénéfices transférables au siège.....	120
D- Des différences sensibles entre les différentes CFI.....	121
Paragraphe 2 : La remise en cause des critères traditionnels par le commerce électronique	126
A- Les spécificités techniques du commerce électronique.....	127
1-La notion de « e-business ».....	127
2- Les outils de « l'e-business »	129
2-1 L'Intranet :	129
2-2 L'Extranet :.....	130
3- Le « GroupWare »:	130
4- Les outils de gestion de la relation client :.....	130
B- Les règles d'imposition des établissements stables appliquées au cyber-commerce.	131
1- Les règles applicables lorsque la preuve d'une implantation physique de l'entreprise est apportée :	132
1. Les éléments qui caractérisent l'implantation d'un cyber-commerce	132
2- L'agent dépendant	137
3. Les règles applicables lorsque la preuve d'une implantation physique ne peut être apportée	138
4- La question particulière de la qualification juridique de la rémunération des services conclus et exécutés par le moyen d'un site Web.....	139
5. La répartition du bénéfice imposable entre les établissements stables d'un cyber commerçant :	140
Section 2 : Les méthodes d'évaluation des bénéfices des établissements stables.....	142
Paragraphe 1 : La détermination des bénéfices	142
A-L'approche de l'entité fonctionnelle:.....	143
1.- Les fonctions de l'établissement stable.....	144
2- Les actifs de l'établissement stable	145
3- Les risques assumés par l'établissement stable.....	147
4- La fixation des prix de pleine concurrence des opérations internes.....	148
B-L'approche de l'activité commerciale pertinente:.....	150
Paragraphe 2 : L'évaluation des bénéfices des établissements stables.....	150
A-La méthode directe dite également méthode comptable et la méthode indirecte.....	151
B- Les produits des établissements stables.....	153
C- Les charges déductibles des établissements stables.	155
Conclusion	159
Conclusion du Titre I	160

TITRE II: LE DROIT CONVENTIONNEL A L'EPREUVE DES CONTRATS

INTERNATIONAUX	161
CHAPITRE I : LE CONTRAT INTERNATIONAL : TYPOLOGIE ET FORMES CONTRACTUELLES DES CONTRATS.....	161
Section 1 : Le contrat en droit algérien	162
Paragraphe 1 : La notion du contrat en droit algérien	163
A- Généralités sur la notion du contrat.....	163
B- Les effets du contrat	166
C- Les attendus du contrat: Exécution et formation des contrats apurés de l'administration fiscale	166
D- La durée du contrat.....	167
E- Les parties au contrat.....	168
1-Le Contractant.....	168
2- Le Cocontractant	168
F-Les modes d'implantation : Les supports juridiques	169
1-L'absence d'implantation	169
2- L'implantation temporaire	169
3 -Les groupements	170
3-1 Les groupements: Entités non dotées de la personnalité morale.....	173
3-1-1Le groupement momentané d'entreprises "GME"	173
3-1-2 Le groupement momentané d'entreprises solidaires:	174
3-2 L'entité "chef de file" et le Groupe d'intérêt Commun (G.I.E)	174
G- Les problèmes d'identification et qualifications: les problèmes tenant à la publication tardive des textes	175
Paragraphe 2 : Les clauses financières des contrats	178
A- Les aspects bancaires des contrats internationaux	178
B -Les clauses financières: les aspects bancaires du contrat international.....	179
1-Les comptes Intérieurs Non Résident (INR).....	179
2-Les comptes en dinar algérien convertible CEDAC	180
C- Le taux de change dans les contrats internationaux:	180
D- La réglementation de change : les transferts des bénéficiaires.....	182
1- les conditions de transfert.....	182
2- Le contrôle de l'administration fiscale: traitement des transferts par nature d'opération de transfert.....	183
2-1 Le dossier de transfert.....	183
2-2 Au titre des contrats de prestations de services : contrôle des retenues à la source.	184
2-3 Au titre des contrats de travaux.....	185
2-4. Au titre des dividendes, gains en capital ou autres revenus.	185
Section 2: Typologie des contrats et formes contractuelles	187
Paragraphe 1 : les contrats de travaux	187
A- Contrat d'associé ou la société project (Project finance)- caractéristiques et typologies des contrats de travaux.....	188
1 Les principales clauses de ce contrat.....	189
1- 2. Le contrat de fourniture de matières premières.....	191
1-3. Le contrat d'achat et de vente de produit	192
1-4. Le contrat d'exploitation et de maintenance (O&M) :	193

1-5. Le contrat de location de terrain.....	193
2- Le contrat clé en main.....	194
3-Le contrat de construction (Engineering Procurement Construction) EPC :	195
B- les contrats de ventes	197
1. Contrats de vente avec livraison hors d'Algérie	197
C- les contrats de service.....	198
1-. Les contrats mixtes.....	198
2-les Contrats Engineering, Procurement and construction Management (EPCM) ou Engineering, Construction Supervision (E.P.S)	199
Paragraphe 2 : Le contrat de management: formes de transferts de technologie	199
A- Le transfert de brevet:	199
B- Le contrat de concession de licence	200
C- La communication de savoir-faire (know how)	200
1- La fourniture d'assistance technique	201
D- Le contrat financier: le leasing international	202
1- Définition du leasing :.....	202
2-Typologie du leasing :.....	203
2-1 Le crédit-bail national :.....	203
2-2Le crédit-bail international :.....	204
Conclusion du chapitre	205

CHAPITRE II: LE CONTRAT CLE EN MAIN A L'EPREUVE DU DROIT CONVENTIONNEL ETUDE COMPAREE EN DROIT FISCAL FRANCAIS ET ALGERIEN	206
Section 1 : La pratique conventionnelle algérienne et les modalités d'imposition	206

Paragraphe 1 : Les conditions d'imposition des dividendes, des intérêts, des redevances et des bénéficiaires dans le cadre des conventions de non double imposition conclues entre l'Algérie et d'autres pays	207
<u>A-Le bénéfice des entreprises</u>	207
1- Définition de la notion d'établissement stable	207
1-1Définition générale	207
2-Les cas particuliers	207
<u>2-1 Chantiers de construction, opérations de montage et</u> activités de surveillance s'y rattachant	208
2-2 Entreprises exerçant leurs activités par l'intermédiaire d'un employé	211
2-3 La navigation maritime et aérienne	212
3- Le cas de certaines exploitations ne constituant pas un établissement stable	212

B-Le mode de détermination du bénéfice imposable d'un établissement stable	212
C-Les dividendes	213
1-Le terme dividende	213
2-Les règles d'impositions	213
D-Les intérêts	2 00
1-Le terme « intérêt	220
2-Les règles d'imposition	220
3-Les modalités d'imposition dans le pays de la source	220
E-Les redevances	221
4-Les règles d'imposition	222
Paragraphe 2 : la fiscalité des prestations de services	222
C. Caractéristique des prestations de service par modèle de convention	222
1-Les prestations de services techniques	223
1-1 Première méthode	223
1-2 Deuxième méthode	224
2-Autres prestations effectuées dans le cadre d'activités industrielles et commerciales déployées par l'établissement stable en Algérie	224
2-1 Les prestations commerciales	224
2-2 Cas des locations : crédit-bail transfrontalier	230
3-Le cas des transferts de logiciel	230
Section 2 : Les précisions apportées au mode de détermination des bénéfices	
: Étude comparative	231
Paragraphe 1 : La détermination des bénéfices au regard des clarifications conventionnelles en droit algérien	232
<u>A</u> -Les clarifications conventionnelles en droit algérien et français	232
B-Les clarifications jurisprudentielles en droit algérien	233
1 L'installation professionnelle permanente	233
<u>2</u> -Le cycle complet d'opération	235
C-Les clarifications jurisprudentielles en droit Français	236
D-Les clarifications doctrinales.	239
1- En l'absence de convention fiscale.	239
	459

2- En présence de convention fiscale.	240
3- Clarifications doctrinales en droit interne	240
Paragraphe 2: Exemple pratique : contrat EPC avec une société française	241
A- Le contrat clé en main : règles d'imposition	241
B- Le partage d'imposition	245
C-Répartition des résultats entre l'Algérie et la France	246
D-Les règles de déductibilités	248
1-La déduction des frais de siège	249
2 La déduction des provisions	250
Conclusion du chapitre	250
Conclusion du titre	2 51
Conclusion de la Partie	252

PARTIE II : L'ARTICULATION DE LA POLITIQUE FISCALE CONVENTIONNELLE ET DE LA POLITIQUE D'INVESTISSEMENT 253

TITRE I : LE CADRE D'INTERVENTION DE L'INVESTISSEMENT ETRANGER EN ALGERIE 254

Section 1: Les dispositions encadrant les investissements Directs Etrangers-IDE 255

Paragraphe 1 : l'Analyse des mesures d'encadrement de l'investissement direct étranger : les points saillants du durcissement des règles protectionnistes 255

A. La mise en place de la règle 51/49 régissant l'investissement étranger 257

B. Sur Les mesures de partenariat : une restriction aux investissements étrangers 258

C-Régime dérogatoire non contractuel 258

D- Le règlement de la balance en devises 259

E- La réglementation des changes 260

F-. La règle du recours obligatoire au financement interne et garantie de transfert 260

Paragraphe 2 : L'état des lieux des IDE en Algérie 262

A-Evaluation des flux et stock d'IDE entrant en Algérie 262

B-Les flux d'IDE selon la région géographique 263

C-Récapitulatif des projets d'investissement déclaré 265

D-Flux d'IDE selon le secteur d'activité 266

Section 2 : Les incohérences se rapportant aux normes définissant l'investissement	266
Paragraphe 1 : Les incohérences en rapport avec l'acte d'investir	266
A-Sur l'extension de l'obligation de réinvestissement des montants équivalents aux avantages incitatifs	267
B-Une codification fiscale non homogène : un concept confus	267
C-Les modalités de mise en œuvre du droit de préemption : Contraintes et restrictions	270
1- Le droit de préemption applicable aux cessions indirectes	272
D- L'Orientation des investissements stratégiques : absence d'outil d'analyse et de définition des investissements présentant un intérêt particulier pour l'économie nationale	274
Paragraphe 2 : Promotion et facilitation des investissements et Accords d'Investissement Internationaux- AII – une combinaison nécessaire	275
A-Le réseau des Accords d'Investissements internationaux signés par l'Algérie-AII	275
B- La recherche d'une meilleure cohérence : Articulation des TBI, politique d'investissement et politique fiscale	277
C-Les objectifs de politique d'investissement dans les TBI	277
D- Les règles définissant les investissements et investisseurs	278
1-La définition de l'investissement dans les TBI	278
2-La définition de l'investisseur dans les TBI	278
2-1 Le litige opposant la société ORASCOM avec l'Etat algérien : les aspects relatifs à la définition du concept "investisseur".	279
2-1-2 L'objet de l'arbitrage : la notion de direction effective	279
2-1-3 Compétence razione personae : la demanderesse est-elle un investisseur au sens de l'article 1(1)(b) du TBI	281
A- Pour bénéficier de la qualité d'investisseur au sens du TBI, la Demanderesse doit avoir son siège réel au Luxembourg	281
1-le terme « investisseurs »	281
2- Les travaux préparatoires produits par la Belgique confirment l'interprétation de la Défenderesse	282
3- Le « siège réel » signifie le centre de direction effective de la société	283
	461

3- 1 Le « siège réel » signifie le centre de direction effective de la société	283
4- Le siège réel de la Demanderesse est situé en Égypte	283
5- La direction effective de la Demanderesse est située au Caire	284
B- La position de la Demanderesse	284
1-Le siège réel de la Demanderesse se trouve au Luxembourg	286
2- Le Conseil de gérance n'est pas le véritable organe de direction de la Demanderesse	286
C- Les conclusions du tribunal par rapport à la qualification de l'investissement	287
3- Le libre transfert des fonds : capitaux sortant et entrant des IDE	289
Conclusion du chapitre 1	291

CHAPITRE II : ANALYSE DES MESURES D'ENCADREMENT DE L'INVESTISSEMENT DIRECT ETRANGER : LES AJUSTEMENTS APPORTEES PAR LA LOI 16-09 DU 03 AOUT 2016 RELATIVE A LA PROMOTION DES INVESTISSEMENTS UN CONTEXTE LIBERAL	292
--	-----

Section 1 : La nouvelle loi sur la promotion de l'investissement : contexte

et perspectives	292
Paragraphe1 : L'ajustement du cadre de régulation de l'IDE	293
A- L'ajustement du cadre de régulation des flux entrants de capitaux à la politique économique de l'IDE	293
1-Le repositionnement de certaines règles	293
1.1 La règle 49/51%	294
1-2 La règle du recours obligatoire au financement interne	295
B- Les règles régissant le partenariat avec les entreprises publiques par ouverture du capital	296
C – L'Abrogation de certaines règles	297

1. La règle du bilan devises excédentaire	297
D- L'adaptation de certaines mesures	299
1-Le droit de préemption	299
2. La règle du recours obligatoire au financement interne et garantie de transfert	299
3. La consultation préalable du gouvernement algérien pour les cessions à l'étranger d'actions	
E- Le principe de traitement national des étrangers	300
F-L 'adoption du principe de non cumul des avantages : mise en synergie des dispositifs des avantages	301
Paragraphe 2 : Les ajustements organisationnels : les organes en charge de l'investissement	302
A-Les organes chargés de la promotion de l'investissement : Création des centres de gestion des avantages	302
1-L'justement des missions de l'agence nationale de développement de l'investissement (ANDI).	302
1-1 L'érection de l'Agence en pôle spécialisé d'aide à l'investissement et à l'entreprise	303
1-2- Le recentrage de l'Agence sur ses missions essentielles	303
2- Une meilleure territorialisation de la politique d'investissement : un meilleur encadrement économique	304
B- Le Conseil National de l'Investissement (CNI)	305
Section 2 : Le cadre incitatif de l'investissement direct étranger	307
Paragraphe1 : Les avantages communs à l'ensemble des investissements éligibles	307
A- La nature des investissements éligibles	308
B- Le régime général : les avantages inhérents à la phase de réalisation et la phase	
	463

d'exploitation	309
1 - La phase de réalisation	309
2- La phase d'exploitation	310
C- Le régime dérogatoire	310
1-Régime dérogatoire relatif aux investissements réalisés dans des zones à développer	310
2-Les investissements présentant un intérêt particulier pour l'économie nationale	311
3-Le régime général : les avantages inhérents à la Phase d'exploitation	312
3-1- Le régime général	312
3-2-Le régime dérogatoire	312
3-2- 1-Le régime des Zones à développer	312
3-2-2 Les investissements présentant un intérêt particulier pour l'économie nationale (le régime de la convention) - niveau 3	312
C- les avantages supplémentaires au profit des activités privilégiées et/ ou créatrices d'emplois	313
D-Les suivi des investissements et sanctions applicables pour non-respect des obligations et engagement souscrit : clarifications des missions.	315
Paragraphe 2 : Les principes et les procédures d'octroi des avantages fiscaux	317
A-La priorisation de l'investissement productif : la mise en place d'une liste négative	317
1-Les obstacles liés à la mise en œuvre de la liste négative	318
1-1 -Les points saillants présentant des difficultés quant à leur applicabilité lors de l'enregistrement des investissements	318
1-2 Les activités de manufactures : le décret exécutif exige la fixation d'un taux d'intégration en recourant à un texte réglementaire	318

1-3 Les productions destinées à l'exportation : production d'eau minérale et boissons diverses non alcoolisées- Sauf production destinée à l'exportation	318
1-4 La liste des biens et services prévue à l'annexe II de la liste négative : référence aux activités similaires	320
B- L'automaticité de l'enregistrement des investissements : la mise en place d'une procédure allégée	320
1- L'élimination de la décision d'octroi d'avantages : l'institution d'un processus d'accès automatique aux avantages	320
2- L'élimination des conditions préalables	321
3- La mise en place de nouveaux mécanismes	322
4- La suppression des obstacles à l'investissement	323
C- Les dépassement du coût global d'investissement : la neutralisation des variations du coût d'investissement	323
D- Le principe de non-discrimination	323
E- La non rétroactivité des modifications réglementaires (stabilité légale)	324
Conclusion du chapitre 2	325
Conclusion du titre 1	326

TITRE II : CORRELATION ENTRE LA POLITIQUE D'INVESTISSEMENT ET POLITIQUE FISCALE CONVENTIONNELLE 327

CHAPITRE I : POURQUOI LA FAIBLE CORRELATION ENTRE LA POLITIQUE D'INVESTISSEMENT ET POLITIQUE FISCALE CONVENTIONNELLE ? 328

Section1 : La faible articulation du droit fiscal conventionnel et de la politique d'investissement : limites structurelles 329

Paragraphe 1 : L'approche dichotomique des séquences de développement économique entre politique fiscale conventionnelle et politique d'investissement 329

A- Les efforts d'intégration à l'économie mondiale : le poids de la rente pétrolière	329
1-Les efforts d'intégration économique au niveau du continent africain : une place marginale au plan continental	329
A- la soutenabilité de l'investissement intra africain par le code d'Investissement : Contexte et évolution	340
B- La mise en avant des avantages du continent Africain en termes d'intégration	342
C- Les systèmes juridiques au niveau du continent et perspectives d'intégration : La place des conventions fiscale internationale en tant qu'outil de développement	343
1- Mises-en place d'un cadre juridique de l'investissement : harmonisation des règles juridiques d'investissement	343
1-1Codification des textes au niveau local	343
2-2 Codification des textes au niveau régional.	344
2-3Densification du réseau conventionnel entre les pays du continent	3 45
Section 2 : La gestion fiscale internationale et la décision d'investissement: les limites d'encadrement institutionnel	346
Paragraphe 1 : Les limites d'ordre administratif	347
A- Une organisation spatiale limitée pour un suivi opérationnel de la pratique Conventionnelle	347
1-Un centralisme excessif dans la gestion des questions conventionnelles	347
B- La fiscalité internationale dissimulée dans l'attractivité du territoire : les enjeux d'une administration fiscale proche des contribuables	348
C- Le renforcement des services fiscaux territoriaux pour la prise en charge des entreprises étrangères.	350
Paragraphe 2 : Les limites d'ordre organisationnel	351
A- Les Actions institutionnelles et nécessité de coordination : La recherche d'une corrélation des Conventions fiscales et de la politique d'investissement	351
B- Le renforcement de moyen de lutte contre la fraude fiscale internationale : une faible coordination internationale	355
C- Les problématiques liées au prix de transfert	356

D- Les retenues à la source sur des versements à des non-résidents :l'absence de spécialisation	356
E- Les objectifs concurrents de la politique fiscale internationale	357
1-S'approprier des concepts fondamentaux de fiscalité internationale	358
3- la neutralité vis-à-vis des capitaux importés	359
Conclusion du chapitre1	359

CHAPITRE II: LES ENJEUX DE LA POLITIQUE FISCALE INTERNATIONALE ET LEUR INTEGRATION EN DROIT FISCAL ALGERIEN 360

Section1 : Les tendances récentes au rapprochement des systèmes fiscaux 360

Paragraphe 1 : Le renforcement de la coopération internationale : les facteurs techniques 361

A. Les facteurs techniques en matière d'abus de conventions fiscales 361

1-Les concepts anti-abus les plus importants dans les Modèles de conventions fiscales de l'OCDE et des NU 361

1-1Le concept de bénéficiaire effectif et les revenus passifs 361

1-2 Les plus-values sur les actions des sociétés à prépondérance immobilières 362

1-3Les sociétés d'artistes 363

2-Autres mesures anti-abus dans les conventions fiscales 363

B- Les facteurs techniques en matière d'érosion des bases imposables et le transfert des bénéfices 364

1- Le contexte des travaux de l'OCDE 364

2-Action 6 annoncée par l'OCDE: Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales 365

3-Le projet pour commentaires sur l'action 6 du plan d'actions BEPS 365

C- L'absence d'une structure opérationnelle chargée de la gestion des entreprises non résidentes : Renforcement de la fonctionnalité territoriale de la politique fiscale conventionnelle et de la politique d'investissement 369

Paragraphe 2 : Le renforcement du cadre de la coopération fiscale internationale : le renforcement de l'échange de renseignement à des fins fiscales 371

A- Les aspects généraux de l'échange de renseignement 372

1-Les objectifs de l'échange de renseignements 372

2-Le champs d'application de l'échange de renseignements 372

2-1 Les personnes visées 372

2-2 Les informations communiquées	374
B- La portée de l'échange de renseignements	375
C- Les fondements juridiques de l'assistance mutuelle au niveau international	378
D- Les différentes formes d'échange de renseignements	379
1-L'échange de renseignements automatique	379
2-L'échange de renseignements spontané	380
3-L'échange de renseignements spontané	380
F- Les limites de l'échange de renseignements	381
1-La condition de réciprocité	381
2-Le secret fiscal	381
3-L'ordre public	382
4-Les secrets commerciaux, industriels, professionnels et autres	382
5-L'absence d'obligation d'exécuter des mesures dérogeant à la législation et aux pratiques nationales	383
6- L'absence d'obligation de fournir des renseignements qui pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale	383
 Section 2 : Les prix de transfert au service de la politique d'investissement : vers une correcte allocation des bénéfices	 384
Paragraphe 1 : Les prix de transfert et le contrôle des bases d'imposition	385
A- Les opérations pouvant s'analyser comme un transfert indirect de bénéfice	386
1-la majoration ou diminution des prix d'achat ou de vente.	386
2- Le versement de redevances excessives ou sans contreparties	386
3- L'octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit	387
4-La renonciation aux intérêts stipulés par les contrats de prêts	387
5- L'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu	387
6- les autres moyens	388
B-Les méthodes de contrôle des prix de transfert	388
1- Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions	389
1.1 la méthode du Prix Comparable sur le Marché Libre « PCML » ou « CUP: Comparable Uncontrolled Price »	389
1.2- la méthode du prix de revente ou «RM: Resale Minus »	390

1.3. La méthode du prix de revient majoré ou « Cost Plus »	390
1-4 Les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices	391
2. La Méthode Transactionnelle de la Marge Nette « MTMN » ou « TNMM: Transactional Net Margin Method »	391
2-1 Démarche de la méthode de marge nette	392
2.2. La Méthode du partage des bénéfices « MPB » ou « PSM: Profit Split Method ».	392
Paragraphe 2 :La corrélation entre prix de transfert et la politique d'investissement.	394
A- La politique de prix de transfert et l'émergence de l'industrie manufacturière en Algérie : Cas de filiales étrangères pour le soutien de l'industrie automobile	
B-Le contrôle des prix de transfert : harmonisation des outils de travail entre administration fiscale et douanière	398
C- L'architecture d'une meilleure corrélation de la politique fiscale au service de l'investissement : lignes directrices et mécanismes	399
1-Les lignes directrices : renforcement des mesures contre l'évasion fiscale	400
2-Les mécanismes : fiscalité interne et internationale et politique d'investissement	400
Conclusion du chapitre 2	401
CONCLUSION du TITRE II	401
Conclusion de la Partie II	402
Conclusion générale	403
Bibliographie	409
Anexes.....	435
Table des matières	454

