

RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE
UNIVERSITÉ MOULOUD MAMMERRI DE TIZI-OUZOU
FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES, COMMERCIALES ET DE GESTION
DÉPARTEMENT DES SCIENCES ÉCONOMIQUES

Mémoire

En vue de l'obtention du diplôme de Magister en Sciences économiques

Option : Economie et Finance Internationales

Thème

La concurrence fiscale et les investissements directs étrangers

Dirigé par :

Pr. GUENDOUDI Brahim

Présenté par :

Mr. SADKI Ouramdane

Devant le jury composé de :

Président : Mr. SI MOHAMMED Djamel, Maître de Conférences (A), UMMTO.

Rapporteur : Mr. GENDOUDI Brahim, Professeur, UMMTO.

Examineurs :

Mr. KASSA Rabah, Maître de Conférences (A), Université de Bejaia

M^{me} AISSAT Amina, Maître de Conférences (A), UMMTO.

Date de soutenance : 09/02/2014.

REMERCIEMENTS

Mes remerciements sont adressés particulièrement au Pr. GUENDOUI Brahim, pour avoir accepté de diriger ce mémoire et qui m'a toujours soutenu dans cette recherche.

Je suis profondément reconnaissant pour son aide précieuse, pour son entière disponibilité malgré ses importantes et occupantes fonctions, ses minutieuses orientations et tous ses conseils qu'il n'a cessé de me prodiguer tout au long de ce travail.

Je tiens également à le remercier pour ses qualités humaines très positives et surtout son sens très élevé de compréhension affiché à l'égard de l'ensemble des étudiants.

Sans oublier M. YAHIAOUI Mohamed qui m'a énormément aidé par une abondante documentation, en me facilitant l'accès à la bibliothèque numérique de l'université Paul-Cézanne-Aix-Marseille III.

Mes sincères remerciements vont aussi à mes relecteurs patients et indulgents :

- Mme. Mansour Salima (Cadre au niveau du Ministère des Finances, Direction des Moyens et des Opérations Budgétaires et des Infrastructures),
- M. AMZAL Sofience (Cadre au niveau du Ministère des Finances, Direction de Recherches et Vérifications) ;
- M. MOUZAOUI Noureddine (Cadre au niveau du Ministère des Finances, Direction de Recherches et Vérifications) ;
- M. RABHI Jamel (cadre au niveau du Ministère des Finances, Direction de l'Information et de la Documentation Fiscale ;

Enfin, mes remerciements vont également aux membres du jury pour le temps qu'ils m'ont consacré à l'examen et à l'évaluation de ce mémoire.

Certaines erreurs et incohérences, indésirables et inévitables, peuvent substituer, nous nous excusons d'avances auprès des lecteurs.

Je dédie ce modeste mémoire à ma famille.

LISTES DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS

ANDI	Agence National du Développement des Investissements
AMGI	Agence Multinationale de Garantie des Investissements
API	Agence de Promotion de l'Industrie
APIE	Agence de Promotion de l'Investissement Extérieur
APSI	Agence de Promotion, de Soutien et de suivi des Investissements
Art	Article
CIRDI	Centre International pour le Règlement des Différents relatifs aux investissements
CNI	Conseil National d'Investissement
CTRF	Cellule de Traitement et de Renseignements Financiers
DIW	Direction des Impôts de Wilaya
DRV	Direction de Recherches et de Vérifications
Ed	Edition
ETNC	Etats ou Territoires non coopératifs
FMN	Firme Multinationale
G20	Groupe de 20
IBIC	Impôt sur le Bénéfice Industriel et Commercial
IBS	Impôt sur le Bénéfice des sociétés
IDE	Investissements Directs Etrangers
IEP	Investissement Etranger de Portefeuille
BPM	Biens Publics Mondiaux
IFA	International Fiscal Association
IRG	Impôt sur le Revenu Global
JO	Journal Officiel
KOTRA	Korea Trade-Investment Promotion Agency
LGDJ	Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence
NEC	Neutralisation par rapport aux exportations de capitaux
NEG	Nouvelle Economie Géographique
NIC	Naturalisation par rapport aux importations de capitaux
NMS	Nouveaux Etats membres de l'Union européenne
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
OPU	Office de Publication Universitaire
PAIZ	Agence Polonaise pour l'Investissement à l'Etranger
PIB	Produit Intérieur Brut
PUF	Publications universitaires françaises
PwC	PricewaterhouseCoopers
RFFP	Revue Française des Finances Publiques
SDN	Sociétés Des Nations
TAIC	Taxe sur l'Activité Industrielle et Commerciale
TUGP	Taxe Unique Globale à la production
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UE	Union Européenne
UMA	Union du Maghreb Arabe
Vol	Volume

Sommaire

Listes des abréviations et acronymes.....	IV
Introduction générale.....	01
Chapitre I : La concurrence fiscale institutionnelle, cadre conceptuel et réalité du phénomène.....	10
Introduction.....	10
Section1 : La concurrence fiscale, revue de la littérature.....	11
Section2 : Des prédictions théoriques aux vérifications empiriques : la concurrence fiscale est un phénomène mondial.....	50
Conclusion.....	72
Chapitre II : Stratégies fiscales des firmes multinationales.....	73
Introduction	73
Section1 : Démarche globale d'une stratégie fiscale internationale.....	74
Section 2 : Nature des stratégies fiscales des firmes multinationales.....	101
Conclusion.....	122
Chapitre III : Encadrement des politiques fiscales internationales : vers une gouvernance fiscale mondiale	123
Introduction	123
Section1 : La lutte contre la concurrence fiscale dommageable entre les Etats et les stratégies fiscales agressives à l'encontre des Etats.....	124
Section2 : Vers une gouvernance fiscale mondiale : état des lieux et perspectives..	149
Conclusion.....	160
Conclusion générale.....	161
Bibliographie.....	164
Annexe.....	179
Liste des illustrations.....	187
Table des matières.....	189
Résumé.....	195

Introduction générale

L'accélération du phénomène de la mondialisation a comme conséquence la multiplication des groupes multinationaux, qui exercent, par le biais d'entreprises associées, leurs activités dans de nombreux pays.

Selon les sources de l'OCDE, les échanges intragroupes représentent plus de 60 % du commerce mondial et les flux des IDE ont dépassé 1300 milliards de dollars US pour l'année 2012. La CNUCED a prévu 1450 milliards pour l'année 2013. Ce volume pourrait atteindre 1600 milliards de dollars US en 2014 et 1800 milliards de dollars US en 2015¹.

Les groupes multinationaux sont réputés riches et sont devenus la cible commune des États. L'attitude de ces derniers pour les attirer est de plus en plus grande. Il faut les séduire, comme l'exprimait Pierre Bérégovoy, Ex-Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie françaises (1989), car ils apporteront de capitaux, des emplois et surtout une culture nouvelle. La grande problématique pour les États est, donc, comment devenir attractifs ou avoir une chance de figurer sur la short-liste des pays attractifs.

Dans la logique de la globalisation, les firmes multinationales préfèrent, en jouant sur leur mobilité, de s'implanter dans les pays où il est plus facile de faire des affaires. Elles peuvent, de par leur puissance économique, pousser les pays concurrents à faire de la surenchère.

Dans ce cadre, un grand retournement dans l'attitude des pays d'accueil vis-à-vis des IDE est constaté. Ce constat s'illustre par leur passage du statut de suspicion au statut d'incitation et de promotion.

Ce passage explique bien la dialectique de l'attractivité qui repose sur l'interaction entre les stratégies des firmes multinationales et les politiques économiques des pays hôtes. Désormais, les firmes multinationales et les gouvernements forment conjointement la logique de globalisation.

¹ CNUCED (2013), « *Rapport sur l'investissement dans le monde, vue d'ensemble* », p.IX.

Compte tenu du volume très vaste du corpus de recherches théoriques portant sur l'attractivité territoriale des IDE, il est impossible de se fixer un objectif d'exhaustivité. Notre choix porte sur une des composantes de la notion de l'attractivité. Il s'agit notamment de mettre en lumière l'importance pratique de la fiscalité, toutes choses étant égales par ailleurs.

De ce fait, la fiscalité n'a pas échappé au phénomène de la mondialisation. Elle est devenue un sujet sensible, envisagée avec parcimonie, du fait qu'elle est une matière intéressant par excellence les pouvoirs publics et les firmes multinationales. Elle a soulevé des questions originales et complexes, soit du point de vue des États ou du point de vue des firmes multinationales.

Par ailleurs, le temps n'est pas loin où les politiques fiscales des États avaient une dimension à prédominance nationale. Les administrations fiscales ne prenaient guère les dimensions internationales de leurs politiques fiscales. Cette situation a changé ces dernières décennies, les aspects internationaux de la fiscalité reçoivent une attention beaucoup plus soutenue par les États et les firmes multinationales.

Entre États, nous assistons à l'émergence du phénomène de la concurrence fiscale. C'est une tendance que poursuivaient actuellement la plupart des pays dans le monde afin d'attirer des opérateurs étrangers par une fiscalité clémente et allégée. Chaque pays est de plus en plus conscient du fait qu'une adaptation bien ciblée de son système fiscal peut lui procurer des **avantages concurrentiels** vis-à-vis de ses concurrents. C'est dans cette mouvance que William Hague² a supposé qu'à l'avenir ce n'est pas pour du territoire, mais pour de l'activité économique que les nations vont se battre, et **leurs armes ne seront pas des fusils, mais des taux d'imposition légers**.

À cet égard, la **concurrence fiscale** entre pays sous l'effet de la mondialisation a obligé des pays à apporter des modifications non désirées à leurs systèmes fiscaux en raison d'actions menées dans d'autres pays. Ces externalités fiscales impliquent que chaque politique fiscale des pays pris individuellement ne sera plus fixée indépendamment des politiques fiscales des autres pays, mais prendront celles-ci en compte.

² Un homme politique britannique et ministre des affaires étrangères du Royaume-Uni depuis le 12 mai 2010.

Toutefois, ce changement de comportement des États vis-à-vis des IDE, en abandonnant progressivement le sentiment d'hostilité, a créé un **climat de guerre fiscale** dont les firmes multinationales sont les **principaux acteurs**.

Aujourd'hui, si une firme multinationale voulait investir dans le monde, elle se trouve, au nom de respect de la souveraineté fiscale de chaque pays, face à plusieurs systèmes fiscaux. À chaque système fiscal ses spécificités et ses modalités d'application. C'est une véritable mosaïque fiscale et cela constitue un environnement propice pour des arbitrages fiscaux à l'international.

Par ailleurs, nous ne pouvons pas nier la **confrontation fiscale entre les États et firmes multinationales**. La globalisation sous tous ses aspects ainsi que les enchères fiscales auxquelles se sont livrés la plupart des pays dans le monde, ont facilité des **montages fiscaux agressifs** à l'encontre des États et ont offert des opportunités pour réussir toutes sortes de **planification et d'optimisation fiscale internationales**. La poursuite de tels objectifs est fortement possible en exploitant des failles juridiques des législations fiscales nationales de chaque pays³.

Comme l'indique Roger Duccini « parmi les multiples façons de perdre de l'argent, la méconnaissance de la fiscalité en est certainement l'une des plus sûres et sans contrepartie. Maîtriser, en revanche, cette discipline peut contribuer à en faire gagner »⁴.

Néanmoins, les États ne peuvent pas rester inactifs lorsque les firmes multinationales abusent de leurs stratégies fiscales, car leur souveraineté est menacée et leur base fiscale risque de s'éroder.

Ce **jeu fiscal** entre États et firmes multinationales apparaît donc **complexe**. Les États incitent pour imposer, les firmes multinationales identifient les failles juridiques des

³ MICHEL Bouvier, « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », 5^{ème} Édition, Ed LGDJ, Paris, 2003, p.155.

⁴ ROGER Duccini, « *Initiation à la gestion fiscale des entreprises* », Ed Eyrolles, Paris, 1994, p.47.

législations fiscales nationales pour échapper à l'imposition. Ce jeu est d'apparence légitime, car tous subissent des contraintes budgétaires.

C'est dans ce contexte de **face à face fiscal** que nous voulons inscrire notre travail de recherche. C'est cette **double considération** de la fiscalité, comme **élément incitatif** (du point de vue de l'État) et comme **élément d'optimisation et de planification** (du point de vue de la firme), qui a suscité notre curiosité intellectuelle d'éclairer certains aspects de la fiscalité internationale à l'ère de la mondialisation.

I. Problématique

Les systèmes fiscaux, longtemps cantonnés dans la sphère étroite du territoire national, avec la mondialisation, ils ont connu une transformation considérable de leur espace d'intervention.

L'impact de la mondialisation sur les systèmes de taxation a rendu les rapports conflictuels entre les administrations fiscales et entre celles-ci et les contribuables. Les bases fiscales sont volatiles et le partage de ces bases entre États est inégal et cela constitue un enjeu majeur.

De ce fait, nous pouvons, déjà, formuler la problématique suivante : **quelle est le rôle de la fiscalité dans les décisions des gouvernements et des firmes multinationales ?**

Les confrontations fiscales existent plus que jamais, elles ne sont cependant pas fatales, longtemps irréductibles, connaissent depuis quelques années de notables atténuations.

Les efforts qui ont été accomplis en vue de réduire les tensions et d'assurer une meilleure régulation (une meilleure gouvernance) au niveau mondial sont significatifs, mais sont également limités.

À ce titre, d'autres questionnements complémentaires méritent d'être posés :

- **Quelles sont les grandes questions que soulèvent les stratégies fiscales institutionnelles ?**
- **Quel est l'impact de la coexistence des systèmes fiscaux nationaux sur l'implantation des activités des FMN à l'étranger ?**
- **Quelle est l'ampleur des problèmes posés par les stratégies fiscales des firmes multinationales ? Et quelles sont les réactions des États face à ces stratégies ?**
- **Peut-on prévaloir une concurrence fiscale loyale entre nations souveraines, tout en supprimant les formes de concurrences fiscales déloyales ?**
- **Quelle est la manière la plus judicieuse de taxer les entreprises mondiales ou comment y remédier aux préoccupations soulevées par la concurrence fiscale entre et à l'encontre des États ?**

Ainsi, pour guider notre recherche nous nous basons sur les hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 01** : pour éviter la fuite des capitaux vers d'autres pays ou pour attirer des bases fiscales mobiles à l'échelle internationale, les États seraient contraints de réagir, en modifiant unilatéralement leurs systèmes fiscaux. Dès lors, les choix des États en matière d'imposition, à l'origine souverains, sont aujourd'hui mutuellement contraints et délibérés ;
- **Hypothèse 02** : le fait que la plupart des pays soient dotés de politiques incitatives et qu'il ait de facto une concurrence entre les États, cela conduit à une problématique de type « dilemme du prisonnier ». Tout Etat qui refuserait de s'inscrire dans cette dynamique d'attractivité risquerait de se voir pénalisé en matière d'investissements directs ;
- **Hypothèse 03** : les agents économiques sont rationnels et agissent de façon stratégique. Ils cherchent, quand la possibilité ou l'opportunité se présentent, à être taxés dans les pays où la pression fiscale est la plus faible. Tout se passe alors comme si les systèmes fiscaux des États étaient plus au moins

directement mis en concurrence par des acteurs économiques qui cherchent à minimiser leurs impôts : firmes multinationales, détenteurs de capitaux, etc.

- **Hypothèse 04** : la fiscalité malgré qu'elle ne constitue pas la force motrice des IDE, elle reste tout de même le combustible alimentant le moteur des flux d'investissement internationaux ou de moins l'huile qui lubrifie ce moteur.

II. Démarche méthodologique et bibliographique

Pour répondre aux questions soulevées et mener à bien notre travail de recherche, nous avons effectué :

- dans une **première phase**, une recherche bibliographique et documentaire dans différentes bibliothèques, cela nous a permis de collecter des informations, tant qualitatives que quantitatives, en rapport avec notre thème de recherche et de ce fait de constituer une banque de données.

Ainsi, nous avons pu accéder au fonds documentaire des bibliothèques : de la faculté des Sciences Économiques et des Sciences de Gestion de l'Université de Tizi-Ouzou, de l'Institut d'Economie Douanière et Fiscale de Koléa (Tipaza), du Centre Culturel Français d'Alger, de la Direction Générale des Impôts (Ministère des Finances algériennes), de l'Université Paul-Cézanne-Aix-Marseille III (bibliothèque numérique).

Sur la base des informations collectées, nous avons procédé à la première mise en forme de notre travail (plan de travail) et à la première rédaction.

- dans une **deuxième phase**, nous avons procédé à des entretiens avec des cadres du Ministère des Finances, notamment avec les cadres de la : Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales, Direction de Recherches et Vérifications, Direction du Contentieux, Direction Générale des Politiques et des Prévisions.... Durant cette phase, notre travail de recherche a été actualisé et revu en prenant en considérations plusieurs aspects y afférents à notre thème.

- dans une **troisième phase**, le projet de recherche a été remis à mon encadreur et à certains professionnels et responsables des administrations publiques, pour des corrections. Ils m'ont consacré de leurs précieux temps et m'ont fait bénéficier de leurs savoirs scientifiques et de leurs richesses professionnelles.

III. Choix du thème

La première justification relative au développement de ce thème repose sur une reconnaissance aujourd'hui dominante – à la fois sur la base d'arguments théoriques et empiriques – que les investissements directs étrangers ou les firmes multinationales peuvent utilement contribuer à la croissance économique des pays d'accueil et à d'autres objectifs majeurs des gouvernements (emploi, transferts technologiques...) et ce, a été témoigné par de nombreuses études.

Une autre raison majeure tient à l'internationalisation de l'économie mondiale qui favorisait d'une part le développement de la segmentation des processus productifs par les multinationales et la constitution d'entreprises réseau, et d'autre part l'ouverture de plus en plus importante des pays qui auraient été exclus de la dynamique de l'investissement international par le passé, deviennent aujourd'hui des candidats dignes d'attention pour les IDE. De ce fait, les gouvernements ont acquis la conviction que les politiques d'ouverture passive n'étaient pas suffisantes pour attirer les investissements étrangers dans un environnement de plus en plus concurrentiel. C'est pourquoi les États se sont tournés vers l'élargissement des politiques d'incitation et de promotion tout en tenant compte de ce qui se passe ailleurs (dans d'autres pays : voisins et partenaires économiques...).

Le développement des intégrations régionales a potentiellement des effets similaires que ceux prononcés par la mondialisation. Plus l'intégration est forte, plus l'attrait des politiques incitatives s'accroît comme instrument de compétition lorsque l'investisseur étranger en est au stade du choix du pays d'accueil potentiel. L'exemple de l'Union européenne illustre bien ce cadre.

Les analyses empiriques montrent que les mesures fiscales peuvent jouer un rôle significatif dans la compréhension des décisions de localisation des investissements étrangers (Bénassy-Quéré, Fontagne et Lahreche-Revil, 2005). La CNUCED (2005) souligne que la localisation des investissements directs étrangers devient plus sensible à la fiscalité et que le différentiel des taux d'imposition peut influencer la décision des multinationales d'entreprendre des investissements étrangers. Gorter et Patrickh (2003) ont montré que les investisseurs européens accroissent leurs investissements dans d'autres pays européens d'environ 4 % lorsque le taux de taxation des revenus des entreprises baissait dans ces pays d'un point de pourcentage par rapport à la moyenne européenne. Matthieu Crozet et Miren Lafourcade (*La Nouvelle Économie Géographique*, 2009, p.96) considèrent qu'une hausse de 1 % des taux d'imposition dans l'espace européen réduirait de 1,3 % la probabilité qu'une firme américaine localise sa filiale au Royaume-Uni, de 1 % la probabilité qu'elle choisisse l'Allemagne et de seulement 0,5 % la probabilité qu'elle choisisse la France. Ces auteurs font la déference entre le centre et la périphérie de l'Europe.

Ce que nous attendons de développement de ce thème est de trouver des éléments de réponse à deux points essentiels à notre égard, dont :

- l'un concerne la maximisation des recettes budgétaires d'un Etat. À cet effet, la plupart des gouvernements parlent souvent de la rationalisation de la dépense publique, nous les entendons rarement dans leurs discours : comment maximiser les recettes budgétaires. Ce travail permettra probablement d'initier la réflexion en la matière ;
- l'autre concerne les économies rentières, comme la nôtre : vu les fluctuations constatées en matière de la fiscalité pétrolière, faut-il repenser un système fiscal basé sur la rente et l'orienter vers une autre politique, celle qui permettra d'attirer des IDE et d'augmenter la part de la fiscalité ordinaire ?

IV. Intérêt de la recherche

L'intérêt de ce travail de recherche est de favoriser l'accès à une problématique complexe de la fiscalité internationale. Il s'intéresse essentiellement aux visions

contemporaines des États et des firmes multinationales pour le monde des affaires à travers la fiscalité.

La pertinence de ce travail de recherche réside dans la confrontation de deux approches contradictoires de deux acteurs ayant tous les deux les moyens de pression pour influencer sur la variable fiscale. C'est cette analyse duale et ce sont ces stratégies opportunistes pour la fiscalité ainsi que ce face à face fiscal entre les États et les firmes multinationales que nous voulons éclairer.

Englobant ces approches, la fiscalité internationale représente un champ d'investigations multidisciplinaires considérable, dont l'exploitation détaillée représente un chantier de proportions sans cesse croissantes.

V. Structure du mémoire

Pour apporter des réponses aux questions posées, trois chapitres seront à présenter. Ainsi, dans le premier chapitre l'attention sera principalement accordée au cadre conceptuel portant sur la concurrence fiscale (**section 1**). Cet aspect nous permettra de nous placer sur un terrain comparatif pour analyser les conditions fiscales de l'attractivité du territoire pour les investisseurs étrangers. (**Section 2**). Dans le **deuxième chapitre**, nous nous intéressons aux stratégies fiscales des firmes multinationales qui sont le corollaire des failles des législations fiscales nationales. La finalité de ce chapitre est d'étudier la place de la fiscalité dans la décision d'investissement à l'étranger (**section 1**) et les montages fiscaux agressifs des firmes multinationales à l'encontre des États (**section 2**). **Le troisième chapitre**, quant à lui, signale les dangers de la course des États vers les enchères fiscales pour attirer les investisseurs étrangers, d'une part, et d'autre part propose les solutions possibles et plausibles pour lutter contre les stratégies agressives entre et à l'encontre des États afin d'assurer une concurrence fiscale saine (**section 1**). **Ce dernier chapitre** est une réflexion sur la mise en place d'un ordre fiscal mondial qui puisse garantir un climat d'affaires sain, sur le plan fiscal, pour les États ainsi que pour les firmes multinationales (**section 2**).

CHAPITRE I

LA CONCURRENCE FISCALE
INSTITUTIONNELLE, CADRE
CONCEPTUEL ET RÉALITÉ DU
PHÉNOMÈNE

Introduction

Outre la concurrence entre les entreprises, il existe une autre concurrence dite institutionnelle. Celle-ci se développe entre différentes juridictions ayant la force de prélever l'impôt ainsi que le privilège d'augmenter, de baisser ou annuler un taux d'imposition.

Dans un environnement international compétitif, les règles nationales de la fiscalité sont déterminées en se référant à un environnement caractérisé par un fort degré d'interaction dynamique entre différents systèmes fiscaux nationaux.

En l'absence d'un référent fiscal international admis, chaque État fixe ses règles fiscales pour atteindre des objectifs bien ciblés. La fiscalité est considérée comme un levier stratégique, comme un élément de différenciation ou encore comme un avantage compétitif en vue d'attirer une base fiscale internationalement mobile¹.

Bien que la globalisation favorise la mobilité de la base imposable, chaque État se livre à une bataille afin d'attirer sur son territoire une base fiscale génératrice de ressources pour sa trésorerie. Ce comportement prend d'emblée le nom de concurrence fiscale ou encore de guerre fiscale.

Si la question de la concurrence fiscale comporte un volet de stratégie, comme le témoignent un certain nombre d'études empiriques, c'est que cet aspect relève des actions publiques, à savoir l'adaptation à des vitesses différentes des législations fiscales nationales à l'environnement international des affaires.

Ce chapitre s'ouvre sur la revue de la littérature concernant la concurrence fiscale (**section 1**). Une fois que la notion de la concurrence fiscale est cernée, nous examinerons dans une **deuxième section** l'épicentre de ce phénomène en mettant l'accent sur les pays de l'OCDE, de l'Union européenne et sur le cas de l'Algérie avec ses pays voisins (Maroc et Tunisie).

¹Barbier-Gauchard Améli : « *La concurrence fiscale dans l'Union européenne, les politiques budgétaires confrontées à la mobilité* », Revue politique étrangère, 2008, p.386, réf 2.

SECTION 1 : LA CONCURRENCE FISCALE, REVUE DE LA LITTÉRATURE

Nous parlerons de la concurrence fiscale et cette section vise à déterminer le sens de cette expression.

Quand on parle de la concurrence fiscale entre États, le sens du terme concurrence n'est pas exactement le même que celui que l'on utilise à propos de la concurrence entre entreprises.

La concurrence fiscale est avant tout institutionnelle et se distingue par ses acteurs qui la pratiquent, en l'occurrence les États.

Si aujourd'hui la concurrence fiscale régnait entre pays c'est que la donne a changé. Qui se rappelle, il y a quelques décennies où les pays édictaient leurs lois fiscales, favorisaient l'investissement à l'étranger ou plaçaient sur un strict pied d'inégalité les investisseurs nationaux et étrangers en favorisant les premiers. À cette époque, les États souverains permettent à leurs systèmes fiscaux de régner sans partage et sans comparaison sur leurs territoires respectifs.

Par ailleurs, la mondialisation a remis en cause ces schémas classiques qui visaient la désintégration des économies nationales, le nationalisme ou le patriotisme économique, le protectionnisme pur, la méfiance des investisseurs étrangers... la mondialisation a voulu que le monde soit un village planétaire favorisant la liberté de circulation, les échanges, etc. Cette conception qui fait l'hypothèse « qu'un pays doit être conduit comme une entreprise, dans ses relations de concurrence et de compétition »².

S'inscrivant dans cette approche, et depuis la crise financière de 2008 qui a secoué et déstabilisé beaucoup de pays, on peut s'interroger sur le rôle des États en matière de financement de leur Trésor public pour y faire face à ces crises cycliques et conjoncturelles. Cette préoccupation majeure revêt une grande importance pour la stabilité économique,

²Jacques Fontanel, « *Globalisation économique et sécurité internationale, introduction à la géoéconomie* », Ed OPU, Alger, 2005, p.11.

politique, sociale d'un pays. L'enjeu est alors de démontrer la possibilité d'utilisation de la politique fiscale, comme instrument relevant directement de la souveraineté des États et qui a un lien direct avec les finances publiques de chaque État.

En fait, la politique fiscale se présente comme une stratégie, autres moyens que la guerre, pour s'approprier la richesse, alimenter les budgets publics et renforcer le contrôle sur les finances publiques³.

1.1) Définitions, objectifs, modalités et mécanisme de la concurrence fiscale

1.1.1) Définitions

Pour le Conseil des Impôts (France), la concurrence fiscale est une «notion qui désigne à la fois, de manière statique, la situation dans laquelle certains acteurs mettent en compétition les systèmes fiscaux de différents États et de manière dynamique, les réactions des États pour améliorer leur position dans cette compétition »⁴.

Agnès Bénassy-Quéré, désigne par concurrence fiscale « la concurrence entre gouvernements nationaux ou locaux pour attirer la base fiscale sur leur territoire en abaissant le taux d'imposition. La concurrence fiscale repose donc sur la mobilité de la base fiscale »⁵.

Pour le professeur Maurin Almeida Falcao « la concurrence fiscale est étroitement liée au développement de la notion de l'attractivité fiscale »⁶.

D'après Chatelais Nicolas, la concurrence fiscale est appréhendée comme « un comportement non coopératif de fixation à la baisse des taux d'imposition par des gouvernements indépendants se faisant concurrence pour attirer les bases fiscales mobiles »⁷.

³BERNARD CASTAGNEDE, « *La politique fiscale* », Ed PUF, Paris, 2008, p.105

⁴Conseil des impôts (France), « *La concurrence fiscale et l'entreprise* », 22^{ème} rapport au Président de la République, 2004, p.13.

⁵MICHEL Aujean et Christian SAINT-ETIENNE, « *Stratégies fiscales des États et des entreprises : souveraineté et concurrence* », Ed PUF, Paris, mars 2009.

⁶Marc LEROY, « *La fin des paradis fiscaux ?* », Petites Affiches, 12 juin 2012, n° 117, p.10.

Au sein de l'Union européenne, la concurrence fiscale est conçue par le Directeur du Département Economie de la Mondialisation de l'OFCE, Henri Sterdyniak, comme suit : « chaque pays choisit librement sa fiscalité, la concurrence assure que le meilleur système l'emporte ...et que le système gagnant soit le meilleur de point de vue du choix de sociétés des citoyens européens »⁸.

De ce que précède, il est peut être retenu que la concurrence fiscale est, avant tout, une concurrence entre gouvernements ou États, elle est institutionnelle. Elle vise l'attractivité d'une base d'imposition mobile par le biais d'une fiscalité avantageuse⁹. D'une autre manière, la concurrence fiscale intergouvernementale est comparée à un mécanisme d'enchères fiscales, à une course vers le « moins-disant fiscal¹⁰», à une course vers le zéro impôt, ou encore au dumping fiscal entre juridictions fiscales indépendantes. « Certains pays pratiquent même ce que l'on peut considérer comme un impôt négatif pour attirer les investisseurs étrangers : non seulement une exonération fiscale est garantie, mais des dépenses publiques sont engagées pour les convaincre d'investir »¹¹.

1.1.2) Les objectifs de la concurrence fiscale institutionnelle

La fiscalité est un instrument à la disposition des gouvernements. Son objectif est l'attractivité des facteurs de production (les investisseurs) favorisant l'élargissement de l'assiette fiscale¹² et l'amélioration de l'environnement économique d'un pays. C'est dans ce cadre que la concurrence fiscale active est souvent indiquée comme instrument de la compétitivité ou de l'attractivité territoriale.

⁷NICOLAS Chatelais, « *Taille de pays et stratégie de concurrence fiscale des petits pays* », Document de travail du Centre d'Economie de la Sorbonne, 2011.82, p.10.

⁸Henri Sterdyniak, « *Les réformes fiscales en Europe, 1992-2002* », Revue de l'OFCE, octobre 2003, p.340.

⁹La base fiscale mobile concerne non seulement les entreprises activant à l'échelle internationale, mais aussi les personnes physiques hautement qualifiées (le cas de J. Depardieu constitue un des cas).

¹⁰Eric Dubois et al. , « *Les déterminants politiques des choix fiscaux locaux: Le cas des départements en France* », Revue de l'OFCE, n° 94,2005/3, p.4. (Disponible sur internet : <http://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2005-3-page-317-htm>.)

¹¹Voir le site : http://www.oxfamfrance.org/IMG/pdf/rapport_ccfd_oxfam_regulation_des_entreprises.pdf. Date de publication : mars 2009. Date de consultation : 20/08/2013. Voir page 11 du document.

¹²Easson, A. (1997), « *Tax competition and investment incentives* », EC Tax Journal, p.63.

De ce fait, et pour reprendre les propos de Marini, l'objectif pratique de la concurrence fiscale¹³ est d'attirer aujourd'hui les investissements qui assureront l'emploi de demain¹⁴.

1.1.3) Les modalités de la concurrence fiscale

D'une manière générale, on distingue trois modalités de concurrence fiscale : implicite (passive), explicité (active) et par comparaison.

1.1.3.1) La concurrence fiscale implicite

La concurrence fiscale implicite, dite aussi passive ou horizontale, s'applique à une situation dans laquelle les juridictions sont placées au même niveau au sein d'une même organisation supranationale (Union européenne, par exemple) ou d'un même État fédéral (États-Unis d'Amérique, par exemple).

Dans cette situation, les juridictions agissent d'une manière non coopérative où chacune provoque ou subit, sans avoir l'intention de faire concurrence, des externalités soient positives ou négatives.

1.1.3.2) La concurrence fiscale active

Cette forme de concurrence met l'accent sur l'aptitude d'une juridiction à attirer ou à retenir les facteurs de production, surtout les plus mobiles. Elle est basée sur une attitude non coopérative entre pays.

Elle se traduit sur le terrain par une rivalité fiscale entre États où chacun pratique le dumping fiscal pour récupérer ses bases d'imposition mobiles, délocalisées vers d'autres pays pour des motifs d'ordre fiscal.

¹³MARINI Philippe (1999), « *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat* », Rapport d'information n° 483 de la Commission des finances. Voir : <http://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-483.html>. Date de consultation: 03/11/2013.

¹⁴Marc Leroy, sous la dir. de, « *Mondialisation et fiscalité, la globalisation fiscale* », Ed Harmattan, Paris, 2006, p.25.

Dans cette situation, chaque pays s'efforce à défendre ses intérêts pour obtenir certaines ressources bénéfiques et cherche à éviter un coût déterminé en le répercutant sur les autres pays comme charge¹⁵.

1.1.3.3) La concurrence fiscale par comparaison

Ce troisième type de concurrence fiscale met en évidence l'existence des comportements mimétiques entre États en matière de fixation des taux d'imposition.

Les effets de mimétisme fiscal concernent essentiellement les pays proches d'un point de vue géographique où chaque État préfère aligner ses taux sur celui des voisins¹⁶.

1.1.4) Le mécanisme de la concurrence fiscale

Pour qu'il y ait situation de concurrence fiscale internationale, un certain nombre de conditions doivent se réunir, à savoir :

- la volonté des États d'attirer les bases imposables mobiles par le biais d'une pression fiscale moins lourde¹⁷;
- cette volonté devrait se traduire sous forme d'incitations fiscales (baisse des taux...);
- la sensibilité et les réactions effectives des entreprises multinationales aux incitations fiscales des États et aux différentiels de pression fiscale ;
- l'existence d'une possibilité d'arbitrage fiscal à l'international¹⁸ ;
- la convergence systématique des taux vers un niveau sous optimalement faible¹⁹.

¹⁵ACIR (*Advisory Commission on Intergovernmental Relations*, 1991), « *Interjurisdictional Tax and Policy Competition: Good or Bad for the Federal system?* », Washington, P5; Bossons, J. (1998): « *International tax competition: The foreign government response in Canada and other countries* », P.347.

¹⁶Conseil d'Analyse Économique (France), « *Compétitivité* », *La documentation française*, Paris, 2003, pp.222-224.

¹⁷NICOLAS Chatelais, « *Taille de pays et stratégie de concurrence fiscale des petits pays* », Op.cit., p.10.

¹⁸Le concept d'arbitrage fiscal est fréquemment utilisé dans les stratégies de planification et d'optimisation fiscale des firmes multinationales.

1.2) Les modèles de la concurrence fiscale

Le modèle développé aux États-Unis par Tiebout est considéré comme précurseur des modèles portant sur la concurrence fiscale. Sa genèse remonte en 1956. Tiebout élabore un modèle de fédéralisme fiscal dans lequel un grand nombre de juridictions d'un État fédéral sont mises en concurrence sur la base de l'arbitrage : impôts/dépenses publiques.

Suite à l'article de Tiebout, une abondante littérature théorique traitant la concurrence fiscale a vu le jour. Néanmoins, le jeu d'hypothèses de Tiebout a changé d'optique, l'analyse est étendue au niveau international et porte sur le capital et non sur le travail et ce, est logique dans la mesure où la mondialisation actuelle se distingue par une capacité migratoire du premier facteur plus forte que celle du deuxième. Cette littérature cherche alors à étudier l'impact de la disparité des systèmes d'imposition sur la répartition géographique du capital physique.

1.2.1) Le modèle de Tiebout sur le fédéralisme fiscal

L'analyse de Tiebout repose, en effet, sur deux hypothèses fondamentales. La première est la parfaite mobilité des individus entre États américains. La seconde porte sur le couple système d'imposition/biens publics.

Selon son modèle, l'individu choisit dès lors de s'installer dans l'État offrant selon lui le meilleur rapport **coûts** (impôts payés) / **bénéfices** (biens publics réalisés). Suivant cette analyse, la disparité des couples systèmes d'imposition/biens publics est bénéfique, car elle permet à chaque individu de satisfaire ses préférences d'où sa fameuse expression les individus « **votent avec leurs pieds** ». Lorsque plus aucun individu ne décide de migrer, l'équilibre parétien est atteint. Dès lors, chaque région fournit une quantité optimale de biens publics grâce au mécanisme du vote avec les pieds. Celui-ci agit comme un régulateur et permet de respecter le principe d'équivalence selon lequel chacun contribue à l'impôt en fonction des bénéfices qu'il retire des dépenses et services publics. Le mécanisme de vote

¹⁹Christian Saint-Etienne et Jacques le Cacheux, « *Croissance équitable et concurrence fiscale* », LA documentation française, Paris, 2005, p.191.

avec les pieds équivaut alors au mécanisme de la main invisible : on parvient à une situation d'équilibre dans laquelle chacune des collectivités fournit des biens publics au coût minimum.

Bien qu'écrit en 1956, on ne s'intéressera aux résultats de cet article que dans les années 1980.

1.2.2) La concurrence fiscale entre un grand nombre de juridictions

On trouve ici les travaux de Wilson (1986), Zodrow et Mieskowski (1986), Wildasin (1986), Mintz et Tulkens (1986), Combrugghe et Tulkens (1990). Ces auteurs supposent que les juridictions entrant en concurrence afin d'attirer des entreprises qui leur permettront d'étendre leur base fiscale mettent en place un mécanisme de taxation stratégique centré sur les unités économiques les plus mobiles.

Les modèles fondateurs de ces auteurs reposent sur les hypothèses suivantes :

- l'économie est composée de N régions. Cette économie est parfaitement intégrée monétairement ;
- le capital est parfaitement mobile et le travail immobile ;
- le stock de capital est fixe ;
- le capital est parfaitement divisible, se déplace et s'implante là où le rendement après impôt est le plus élevé.

Selon ces hypothèses, une augmentation ou une réduction du taux d'imposition d'une région engendre soit une externalité positive ou négative sur une autre localité. À terme, les fuites des capitaux vont conduire les localités dans une spirale du type « *race to the bottom*²⁰ » où chacune d'elles réduit ses taxes et essaie d'attirer des capitaux afin d'avoir un avantage sur les régions voisines qui réagiront, à leur tour, de la même manière. L'équilibre fiscal entre les régions se situe, alors, à l'intersection des fonctions de réactions fiscales de toutes les régions.

²⁰Expression fréquemment utilisée par les théoriciens de la concurrence fiscale pour désigner une course fiscale à la baisse des taux.

On trouve à ce niveau le concept de la **réaction fiscale** qui est un **élément clef** de la **concurrence fiscale** et de raisonnements des gouvernements de chaque région.

Ces réactions fiscales peuvent, aussi, engendrer un équilibre de **Nash fiscal**. Ce terme désigne un équilibre non coopératif entre les régions et une situation où chaque région considère sa stratégie fiscale comme une meilleure réponse face à toutes les stratégies fiscales possibles de ses rivaux. Dans ce jeu fiscal non coopératif de type Nash, les États sont amenés à offrir une combinaison : **taxe/bien public attractif**.

Dans cette situation, les agents économiques ont la possibilité de réaliser un arbitrage fiscal entre les différents taux d'impôts des gouvernements. Ces derniers peuvent, alors, modifier la taille de leur base imposable au détriment ou au bénéfice de leurs voisins. En outre, chaque gouvernement considère le niveau de taxe de l'autre localité comme donnée.

1.3) La concurrence fiscale de point de vue de la Nouvelle Economie Géographique

La littérature sur la Nouvelle Economie Géographique (NEG) s'est considérablement développée depuis les travaux fondateurs de LUDEMA et WOOTON (1998), ANDERSSON et FORSLID (1999) et BALDWIN et KRUGMAN (2000).

Ce nouvel outil théorique s'intéresse aux inégalités de distribution spatiale de l'activité économique, en s'efforçant d'identifier les facteurs qui influencent l'attractivité d'une région et sa capacité de retenir les facteurs mobiles.

Cet angle d'approche vient d'ouvrir la voie à un développement théorique pour analyser la question de la concurrence fiscale. Pour se faire, elle cherche le lien entre les forces d'agglomération complexes et les taux d'imposition.

Les grands résultats des travaux des spécialistes de cette discipline montrent que l'existence des forces centrifuges et des forces centripètes crée des incitations d'agglomération spatiale autour d'un centre manufacturé et d'une périphérie agricole. Dans une économie intégrée, ces spécialistes constatent que les forces centripètes créent une rente d'agglomération, qui est taxée comme contrepartie directe des services publics rendus.

Le jeu fiscal entre les forces centrifuges et les forces centripètes commence dès que les gouvernements des forces centrifuges incitent, par le biais d'une fiscalité avantageuse, la base mobile centrifuge à s'implanter sur leurs territoires. Pour retenir leur base mobile, les forces centripètes réagissent en diminuant leur pression fiscale globale en reportant la charge sur les bases captives des forces centrifuges.

C'est ce jeu fiscal que les spécialistes en matière d'économie géographique tentent d'analyser pour expliquer les mouvements des capitaux entre les pays centres et périphériques d'une économie intégrée.

1. 4) Les fondements de la concurrence fiscale

1.4.1) La mondialisation

Sur le plan juridique, la fiscalité reste toujours un attribut de la souveraineté nationale. Chaque juridiction conçoit sa politique fiscale de façon individualisée.

Toutefois, dans la réalité, on trouve un environnement de profonde indépendance entre les systèmes fiscaux de tous les pays souverains où chaque État doit prendre en considération la politique fiscale de l'autre pour déterminer son assiette et ses taux d'imposition.

Cette interdépendance s'explique par l'émergence du phénomène de la mondialisation, qui a explosé toutes sortes de flux, accompagnés d'une plus grande capacité des opérateurs à arbitrer sur la localisation de leurs bases imposables entre différents États²¹.

De ce fait, la concurrence fiscale, comme effet secondaire de la mondialisation²², implique un changement de comportement des États. Il s'agit notamment de définir sa politique fiscale en pensant aux conséquences transfrontalières. En effet, toute disposition fiscale pourrait éviter la délocalisation de sa base imposable, attirer d'autres bases qui sont à

²¹Conseil des Impôts (France), Op.cit. , p.21.

²²P. Didier, « *La notion de la concurrence fiscale* », Archives de philosophie du Droit, L'impôt, t.46, Ed Dalloz, Paris, pp.103-115.

la recherche d'une fiscalité plus clémente, ou du moins, éviter de subir les interférences de pratiques qui ont pour effet de saper l'équité et l'intégrité de son système fiscal²³.

1.4.2) La révolution digitale (informationnelle)

La mondialisation ne peut cacher le phénomène de la révolution digitale qui a menacé et bouleversé le droit fiscal ainsi que les rapports entre les contribuables (entreprises) et les administrations fiscales.

La désintermédiation et la dématérialisation de l'activité économique et des richesses comme principales conséquences de la révolution digitale défient les paradigmes d'imposition en vigueur, basés sur la matérialité et la territorialité. Ces phénomènes posent des problèmes fiscaux nouveaux, soit au niveau substantif (définition de résidence la fiscale, le télé-travail...), soit au niveau du contrôle (l'anonymat des contribuables, créations des entreprises off-shore).

C'est dans ce sillage que Jean-Claude MARTINEZ écrit en préface d'un livre : « l'impôt est une institution terrienne qui a besoin de contribuables sédentaires et enracinés. Or, avec le commerce électronique, les contribuables sont nomadisés »²⁴.

1.4.3) Les processus d'intégration économique

Toute tendance vers l'unification des espaces économiques s'oppose toutefois à une fragmentation de l'espace politique, englobant plusieurs juridictions fiscalement souveraines. La réalisation des unions économiques, monétaires ... privent les États de la possibilité de jouer sur l'émission de la monnaie et sur les taux de change. La suppression des risques de change transforme la fiscalité en instrument essentiel de compétitivité économique entre États²⁵. La situation de monnaie unique en Europe, par exemple, accentue la liberté économique des investisseurs et aggrave les disparités entre les États membres en matière

²³OCDE, « *les pratiques fiscales dommageables* », 2004.

²⁴Frédéric HUET, « *La fiscalité du commerce électronique* », Litec, 2000.

²⁵GUTMANN, D. (2003), « *Globalisation et justice fiscale, l'année fiscale* », Débats, Études, Chroniques, Paris, PUF, pp.109-127.

d'imposition des sociétés. Donc, c'est une conjugaison entre le laissez-faire économique et le laissez-faire fiscal.

1.5) LA concurrence fiscale, une stratégie de croissance des petits pays²⁶

Définir la taille d'un pays est une chose complexe pour les économistes. Rappelons que, traditionnellement, être petit pays est synonyme d'isolement, d'une dépendance extrême vis-à-vis du monde extérieur et une forte vulnérabilité face au moindre changement survenant avec les partenaires de plus grande taille. Ces caractéristiques ont été remises en question par la mondialisation.

Par ailleurs, dans la littérature moderne, au moins quatre dimensions sont généralement retenues pour définir la taille d'un pays : sa superficie du pays, son produit intérieur brut, sa politique et le volume de capital productif présent sur son territoire. L'utilisation conjointe de deux premiers critères, une frontière claire apparaît entre petits et grands pays. Si on utilise les autres critères, un pays peut être considéré comme grand ou petit aujourd'hui et ne le sera peut-être pas vérifié dans le futur. Dorénavant, on ne peut plus considérer les petits pays comme étant défavorisés par rapport aux grands pays, car l'environnement mondial a beaucoup évolué et l'intégration internationale est de plus en plus avancée.

Dans ce contexte, les petits pays ont une carte à jouer pour avoir de bonnes performances économiques et peuvent mettre des stratégies pour atteindre leurs objectifs de croissance à condition qu'il soit ouvert, de sorte qu'il s'offre la possibilité d'influencer les variables économiques mondiales ou régionales.

Ainsi, pour réduire l'écart de développement par rapport à ses concurrents²⁷ et compenser son handicap naturel, chaque pays dispose d'un instrument stratégique relevant de sa souveraineté et apparaît comme un moyen tactique pour renforcer l'attractivité de son

²⁶NICOLAS Chatelais, « *Taille de pays et stratégie de concurrence fiscale des petits pays* », Op. cit.

²⁷Conseil des Impôts (France) : « *La concurrence fiscale et l'entreprise* », 22^{ème} rapport, 2004, p.230.

territoire. Cet outil ne peut être que sa politique fiscale, qui devrait être orientée vers les investisseurs.

1.6) La concurrence fiscale et le rôle incitatif des discours politiques

L'expression de la concurrence fiscale constitue une composante importante des déclarations officielles des gouvernants. Elle est utilisée soit à titre défensif, soit pour annoncer manifestement une stratégie offensive quand la menace de l'extérieur existait.

Les exemples rhétoriques sont nombreux. La plupart consistent à observer une course vers le moins-disant fiscal, d'autres cherchent leur positionnement dans un monde fiscal compétitif.

Le Chancelier de l'Echiquier, le ministre britannique des Finances, a déclaré dans son discours budgétaire pour l'année 1997 : je souhaite que le Royaume-Uni soit le choix privilégié des nouveaux investissements. J'ai donc décidé de baisser le taux principal de l'impôt sur les sociétés de 2 %, de 33 % à 31 %, le taux le plus bas jamais pratiqué au Royaume-Uni. Cela veut dire que nous aurons le taux d'imposition des sociétés le plus bas de tous nos principaux concurrents.

Dans son budget pour l'année 2000, le gouvernement canadien a déclaré pour sa part : ces dernières années, de nombreux pays industrialisés ont soit réduit leur taux d'imposition des sociétés, soit annoncé leur intention de le faire. Si nous n'entreprenons aucune action, le taux d'imposition des sociétés du Canada risquerait de ne plus être compétitif par rapport à ceux de nos partenaires commerciaux. L'objectif du gouvernement est de réduire, en cinq ans, le taux de l'impôt fédéral sur les sociétés et de le faire passer de 28 % à 21 %. Pourtant, l'avantage acquis par le pays qui baisse ses taux d'imposition ne dure pas puisqu'il ne tarde pas à être contrebalancé par des évolutions similaires dans les pays voisins. Ce processus conduit à une baisse des recettes sur le long terme dans tous les pays qui s'engagent dans une concurrence si mal conçue.

Le mieux encore est de laisser parler le chef de la division des affaires fiscales de l'OCDE, Jeffrey Owens : « l'objectif n'est nullement d'harmoniser les taux d'imposition entre les pays ni même d'instaurer des niveaux minimums de prélèvements fiscaux, les pays

doivent rester libres de déterminer leurs barèmes d'imposition. La régulation doit en revanche se faire à partir des mécanismes de la concurrence à l'œuvre sur le marché mondial de manière à ce que les pays soient incités à adopter des "pratiques exemplaires" en matière de politique fiscale »²⁸.

Quel est, à votre avis, le pays fiscalement le plus attractif? M. Marini répond : la situation de l'Allemagne apparaît incontestablement favorable. La France est-elle dans une bonne position concernant la compétitivité fiscale des entreprises? « Incontestablement, non »²⁹. « À l'heure où même les tops modèles peuvent penser à quitter la France pour trouver un havre fiscal à Londres, il convient presque tragi-comique de continuer à s'interroger sur notre compétitivité fiscale. La question n'est plus en effet : sommes-nous compétitifs? Mais bien plutôt : avons-nous une chance de le redevenir? »³⁰. « Comment imaginer pouvoir résister à la concurrence fiscale de nos voisins... ». Selon M. Salustro : « il faut reprendre le débat en l'inscrivant dans cette perspective de concurrence fiscale subie »³¹. M. Salustro le poursuit : « si les comparaisons hâtives peuvent être trompeuses, il ne faut jamais oublier qu'une fiscalité est jugée internationalement sur les dispositions qui touchent directement ceux qui prennent des décisions économiques. Il faut donc en tenir compte pour adapter notre système fiscal »³².

Il y a lieu de souligner que ces déclarations démontrent bel et bien la compétition fiscale internationale³³ et peuvent influencer sur la psychologie des investisseurs étrangers. On le verra plus loin qu'il n'y a pas de décalage entre ces raisonnements théoriques et les vérifications empiriques.

²⁸ Jeffrey Owens, « *Combattre les pratiques fiscales dommageables* », L'Observateur de l'OCDE, n° 215, janvier 1999.

²⁹ « *La concurrence fiscale est déjà à l'œuvre en Europe* », La Tribune, Paris, 1^{er} décembre 1999.

³⁰ « *La fiscalité française face à la compétition européenne* », La Tribune, Paris, 15 mai 2000.

³¹ Ibid.

³² Conseil Economique et Social (UE), « *La fiscalité directe et la compétition européenne 1998* », rapport présenté par Edouard Salustro, partie II, p.87.

³³ On le verra plus loin qu'il n'y a pas de décalage entre ces déclarations et l'évolution des taux d'imposition des sociétés.

1.7) Conditions d'émergence et d'affirmation de la concurrence fiscale

1.7.1) La diversité des systèmes fiscaux

Les systèmes fiscaux des États sont très différents les uns des autres. Cette diversité est à la base des diverses formes de concurrence fiscale³⁴.

Toutefois, même si parfois cette diversité provient d'une politique délibérée visant à promouvoir la concurrence fiscale, il faut reconnaître que la fiscalité est largement tributaire des cultures spécifiques des différents pays³⁵. En réalité, elle a un rapport étroit non seulement avec la structure économique et le niveau de développement d'un pays, mais aussi avec son histoire politique, sa culture technique et administrative, son système juridique, la structure ainsi que la composition et le fonctionnement des impôts qui intègrent son système de prélèvement, son organisation administrative, la justice fiscale, la psychologie collective des contribuables,...

L'hétérogénéité des systèmes fiscaux trouve, aussi, son origine, dans la structure des prélèvements obligatoires. En effet, certains pays privilégient les impôts sur le revenu des personnes morales, les autres sur la consommation, tandis que d'autres préfèrent d'alourdir l'imposition des revenus des personnes physiques... Les indicateurs de ces choix ne peuvent être que les taux d'imposition (barèmes, taux spécifiques, taux réduits,...) ou le niveau de la pression fiscale globale³⁶.

Ajoutons à cela, les règles comptables applicables dans chaque pays. Elles sont un élément essentiel de la fiscalité moderne: les uns tolèrent des différences entre la comptabilité et le traitement fiscal de certains éléments, les autres établissent entre les deux une relation très étroite de dépendance. On trouve également des différences importantes en ce qui concerne les règles d'amortissement, les provisions, les régimes de reports de pertes ; le

³⁴JOURMARD, I. (2001): « *Tax systems in European Union Countries* », RUCHET, J-J. (1998), « *La fiscalité des États de l'Union : diversité ou divergence ?* », p.164 et s.

³⁵A. STEICHEN, « *Typologie des systèmes fiscaux comparés* », 2003, p.128.

³⁶Le taux de la pression fiscale globale est déterminé par le ratio du total des recettes de prélèvements obligatoires au PIB. Dans le bassin méditerranéen, selon certains responsables de la Direction Générale des Impôts du Ministère des Finances, l'Algérie représente le taux de pression fiscale le moins élevé.

traitement des plus-values, la compensation intra-groupe et la consolidation, le régime des dividendes intra-sociétés, les dépenses déductibles...

La présence de plusieurs juridictions fiscales dans le monde, dotées du pouvoir de déterminer, de créer et de contrôler de façon autonome les impôts, ouvre indubitablement une porte à des pratiques de planification ou d'optimisation fiscale³⁷.

1.7.2) L'introuvable neutralité fiscale

Selon René Stourm, un impôt neutre est un impôt qui ne doit ni inciter, ni protéger, ni moraliser³⁸. Le neutralisme fiscal est défini par Jean Pierre JARNEVIC comme l'ensemble des mesures destinées à ne pas influencer le contribuable dans le choix de son cadre juridique ou économique³⁹.

Sur le plan international, le principe de la neutralité fiscale signifie qu'il faut éliminer les doubles impositions, d'une part, et d'autre part éviter qu'un investissement soit réalisé pour des raisons fiscales et non pour des raisons d'efficacité économique.

Or, la diversité des systèmes fiscaux a un corollaire qui est le manque de neutralité dans les rapports fiscaux internationaux, en particulier en ce qui concerne l'imposition du capital.

Pour éliminer la double imposition et assurer un système d'imputation fiscale mondiale efficace, deux approches économiques différentes sont développées vis-à-vis du revenu étranger. Ces deux approches correspondent à la neutralité par rapport aux exportations de capitaux (NEC) et la neutralité par rapport aux importations de capitaux (NIC).

Lorsque le système fiscal est neutre par rapport aux exportations de capitaux, on applique aux investisseurs du pays exportateur de capitaux le même taux effectif sur les

³⁷Voir plus loin, chapitre II : Stratégies fiscales des firmes multinationales.

³⁸Jean – Baptiste Geffroy, « *Grands problèmes fiscaux contemporains* », Ed PUF, Paris, 1993, p.391.

³⁹Idem.

revenus d'investissements similaires qu'ils investissent dans l'économie nationale ou à l'étranger. Les investisseurs doivent donc payer les mêmes impôts quel que soit l'endroit où ils ont investi⁴⁰.

Selon Avi-Yonah, la NEC semble toujours être le meilleur moyen d'imposer les investissements transfrontaliers, soit dans le cas de l'investissement de portefeuille, soit dans le cas de l'investissement direct étranger. En effet, l'application de la NEC, en l'absence d'évasion fiscale, annule les incitations à la concurrence fiscale internationale, dans la mesure où les réductions d'imposition dans le pays de la source n'auraient aucun effet sur la charge subie par l'entreprise ou l'investisseur de la juridiction exportatrice de capitaux.

Toutefois, dans la réalité les États ont des difficultés à obtenir des informations sur les revenus payés à leurs résidents à l'étranger et, donc, ne réussissent pas à les taxer efficacement⁴¹. Cela veut dire que le problème de la concurrence fiscale surgissait souvent⁴².

L'autre principe est celui de la NIC. « Il y a NIC lorsque le système fiscal est neutre par rapport aux importations de capitaux, les offreurs nationaux et étrangers de capitaux sur un marché national donné obtiennent le même taux de rendement après impôt sur des investissements similaires sur le marché. La NIC serait réalisée si les revenus des investissements d'origine étrangère bénéficient d'une exemption fiscale dans le pays exportateur de capitaux. Cette approche reflète ce qu'il est convenu d'appeler le principe de la source ou principe territorial.

Mais la NIC a une autre conséquence qui n'est pas neutre, celle d'inciter les contribuables à investir à l'étranger plutôt que dans le pays, dès lors que la pression fiscale est moins élevée à l'étranger. L'application de la NIC signifierait donc une plus forte incitation à la concurrence fiscale, étant donné que la réduction de l'imposition dans la juridiction de la

⁴⁰La NEC est atteinte quand les investissements du pays d'origine et du pays d'accueil ayant les mêmes revenus avant l'impôt et après impôt. Voir Avi-Yonah (2000), « *Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the Welfare State* », p.28.

⁴¹ANDRADE, F.R, (2001), « *Concorrência fiscal e concorrência fiscal prejudicial à tributação directa do capital* », p.218-219. (Article traduit en langue française).

⁴²Ibid. p. 219.

source profiterait intégralement à l'entreprise ou à l'investisseur étranger et que son effet sur l'attraction des capitaux serait maximisé.

Si les taux d'imposition effective varient selon les pays, il est impossible d'obtenir simultanément la NEC et la NIC⁴³ et le choix entre ces deux principes n'est pas neutre⁴⁴. Il traduit implicitement une attitude (option politique, économique, juridique) envers la concurrence fiscale, au moins envers la concurrence fiscale menée par les autres États.

1.7.3) La mobilité accrue des facteurs de production

L'existence accentuée de mobilité géographique des bases d'imposition est une condition nécessaire à l'existence de la concurrence fiscale (active et passive)⁴⁵.

Dans ce sens, la mobilité géographique croissante de la base imposable est une forte contrainte pour la liberté des juridictions de déterminer l'assiette et les taux d'impôts (concurrence implicite) ainsi qu'une incitation à la baisse des impôts de ces mêmes juridictions dans l'espoir d'attirer les facteurs de production⁴⁶.

1.7.4) Une attitude non coopérative des juridictions

La concurrence fiscale suppose une attitude non coopérative des juridictions impliquées. Par inertie, pour des raisons défensives (attraction des activités économiques et des recettes provenant de ces activités) ou offensives (attaques contre les positions des autres États), la concurrence fiscale, par définition, est synonyme de non-coopération (chacun pour soi).

⁴³HORTS, THOMAS (1980), « *A Note on the Optimal Taxation of International Investment Income* », p.793.

⁴⁴Il ne faut pas perdre de vue que souvent les États ont plutôt des systèmes hybrides combinant les principes de la source et de la résidence liés respectivement aux principes de la territorialité et de mondialité (Etats-Unis).

⁴⁵DIDIER, P. (2000), « *La notion de la concurrence fiscale* », Archives de philosophie du Droit, L'impôt, T.46, Paris, Dalloz, p.104.

⁴⁶ANNIE Vallée, « *Les systèmes fiscaux* », Ed Seuil, Paris, 2000, p.207.

Une attitude non coopérative ne signifie pas aussi l'inexistence d'une lutte contre les phénomènes qui peuvent conduire à l'érosion fiscale (la concurrence fiscale, mais aussi la planification fiscale, la fraude et l'évasion fiscale), mais ce combat est mené au niveau des juridictions à travers l'utilisation de mesures défensives. En fait, pour éviter la délocalisation de la base imposable, de nombreux États ont été tentés d'expérimenter diverses solutions pour limiter la libre circulation des facteurs de production. Les mécanismes du type : l'institution du principe de pleine concurrence pour contrôler les prix de transferts entre entreprises du même groupe, les dispositifs de neutralisation de la sous-capitalisation, les listes noires (*black lists*) des paradis fiscaux, le refus de négocier des conventions de double imposition...sont parmi les stratégies non coopératives les plus répondues⁴⁷.

1.7.5) L'importance de la variable fiscale dans la localisation des investissements

Le rôle de la concurrence fiscale dépend encore de la question de la place réservée à la fiscalité dans les décisions d'investissement des agents économiques. En effet, l'importance donnée par certaines juridictions à la concurrence fiscale suppose que la fiscalité est un élément fondamental, parfois, décisif, dans le choix de la localisation des investissements et des entreprises⁴⁸. Malheureusement, cette vérification est une tâche ardue. D'abord, la fiscalité n'est pas le seul élément qui influence les décisions des agents économiques et celles-ci sont déterminées par une panoplie de facteurs. Citons à titre non exhaustif : la stabilité politique ; la localisation du marché ; la taille de l'économie, les politiques d'aménagement du territoire ; les effets d'agglomération, les différentiels de coûts, l'existence de bonnes infrastructures et d'une main-d'œuvre qualifiée ; le climat social ; la productivité ; l'innovation ; la fourniture

⁴⁷Voir plus loin : chapitre III.

⁴⁸Le Conseil des Impôts (*La concurrence fiscale et l'entreprise*, France, 2004, p.6-7), distingue la problématique du rôle de la fiscalité dans l'attractivité d'un territoire (la concurrence sur la localisation des activités et de l'emploi) de celle, plus large de la concurrence sur la localisation de l'imposition, indépendamment de l'activité. Citons : « le débat est compliqué par le fait que les décisions de localisation influençables par la concurrence fiscale peuvent affecter soit les activités économiques elles-mêmes, notamment l'investissement et la production, soit les bases d'imposition, dès lors que la localisation de ces dernières peut être différente de celle des activités économiques qui les produisent. (...) En effet, l'impact de la coexistence des systèmes fiscaux nationaux est tel que l'imposition peut être légalement localisée dans un autre État que celui où se forme le revenu et où se trouve le capital ». Ce dernier phénomène débouche sur les problématiques de l'optimisation fiscale internationale (l'utilisation des possibilités offertes par la coexistence des systèmes d'imposition nationaux pour minimiser l'imposition, sans nécessairement modifier le lieu d'exercice des activités réelles) et d'évasion fiscale internationale.

de biens publics ; l'efficacité administrative et judiciaire ; l'impact de la corruption ; l'attribution de subventions, le risque politique, le risque de changes... sont des facteurs, parmi d'autres, pertinents dans l'attraction des investissements directs et dans le choix de localisation des firmes.

1.7.6) Le respect de la souveraineté et des préférences des États

La souveraineté est le centre d'attribution d'actes et de rapports qui assurent l'unité et la réalité de l'État⁴⁹. En droit interne, la souveraineté dans l'État est dite nationale dans les relations de l'État avec les personnes privées. En droit externe, la souveraineté de l'État est dite internationale dans les relations de l'État avec les États étrangers⁵⁰. Les États doivent respecter le principe de non-ingérence dans les affaires intérieures des autres États.

Puisque la fiscalité est une prérogative régaliennne par excellence et qui relève de la compétence nationale, sa libre expression peut, donc, légitimement déboucher sur des règles fiscales pouvant paraître appartenir à la catégorie des pratiques de la concurrence fiscale.

Partant de ce principe, la souveraineté fiscale peut se définir comme étant la liberté dont dispose une entité pour déterminer les règles applicables au prélèvement fiscal ainsi que le pouvoir de contrainte pour l'appliquer. Elle est la plupart du temps indissociable de la souveraineté tout court de l'État même si l'on admet souvent qu'elle n'est réservée exclusivement à l'État et qu'elle (la souveraineté fiscale) peut être exercée par d'autres entités, infra étatiques ou interétatiques.

La souveraineté fiscale peut, aussi, être conçue comme étant le pouvoir d'édicter un système d'impôt, soit législatif, soit réglementaire, possédant une autonomie technique par rapport aux systèmes susceptibles d'entrer en concurrence avec lui »⁵¹.

⁴⁹FARDELLA Franco, « *Le dogme de la souveraineté de l'État* », Un bilan "Archives de philosophie du droit", Le privé et le public, 1997, Tome 47, p.131.

⁵⁰COMBACAU Jean, SUR Serge, « *Droit international public, Montchrestien* », Domat droit public, 5^{ème} édition, 2001, p.232.

⁵¹Cahiers du droit fiscal international: « *The Tax Treatment of transfer of residence by individuals* », Vol 87b, p.14.

Selon G. Tixier, « 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 une exclusivité d'application »⁵². L'exclusivité d'application signifie que le système fiscal s'applique à l'exclusion de tout système concurrent, dans un territoire géographique déterminé où il est l'unique pourvoyeur de ressources fiscales d'un budget. L'autonomie technique suppose un système fiscal complet, c'est-à-dire qu'il contient toutes les règles d'assiette, de taux de liquidation et de recouvrement nécessaire à sa mise en œuvre.

1.7.7) La perception opportuniste de la fiscalité par les entreprises et les États

Un consensus existe pour considérer que l'un des motifs de la concurrence fiscale revient à une perception positive de la fiscalité par les entreprises et les États. En effet, « pour les entreprises, elle offre une possibilité supplémentaire de réduction de leurs charges. Pour les États (...), elle peut cependant apparaître comme une opportunité, lorsque les dispositions fiscales favorables permettent d'attirer sur leur territoire national une telle quantité d'assiettes mobiles supplémentaires... ».

1.8) Les stratégies fiscales des États

Contrairement à l'idée de Maurice Lauré « les impôts sont des instruments conçus pour prélever et non pour guider »⁵³, ils sont, toutefois, utilisés comme une arme stratégique et un moyen d'intervention et de compétition des États dans un environnement international⁵⁴. Ils (impôts) sont en fait un instrument de tactique et de stratégie de guerre économique.

Faire des affaires sur une échelle mondiale revient de plus en plus à évoluer dans un contexte de guerre fiscale où les entreprises multinationales sont devenues la cible commune des différents pays : elles sont réputées riches. Toutefois, la source de l'intervention par le moyen de la fiscalité réside dans la constatation (la croyance) des États que les entreprises

⁵²Marc Leroy : « *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale* », Op. cit. , p. 30 ;

⁵³Gilbert Orsoni : « *L'interventionnisme fiscal* », Ed PUF, Paris, 1995, p.20.

⁵⁴Ibid., p.21.

sont décidées à investir, mais qu'elles ne le font pas parce que la fiscalité constitue un des éléments de blocage.

De ce fait, les stratégies d'incitation qui dominent aujourd'hui dans les pays qui se font concurrence pour attirer les firmes multinationales sont les suivantes : soit de maintenir un système fiscal efficace, soit de recourir aux régimes préférentiels. Les régimes dérogatoires – on reprend les propos de T. LAMBERT pour mieux illustrer la situation, consistent à « tailler un costume fiscal sur mesure »⁵⁵ pour les groupes internationaux, en développant des zones à fiscalité privilégiée (paradis fiscaux⁵⁶). Cette dernière stratégie offre une illustration remarquable des interactions entre logiques étatiques et logiques transnationales. En effet, la complicité des États et les multinationales peuvent réduire sensiblement leur taxation en adaptant la réglementation et la législation nationale à leurs exigences et à leurs attentes.

Ce paragraphe vise à préciser les schémas d'incitation mis en œuvre par des États pour attirer les IDE sur leurs territoires.

1.8.1) Un système fiscal efficace

1.8.1.1) Définition d'un système fiscal efficace

Un système fiscal est un « ensemble des impôts effectivement appliqués dans une nation ou dans une collectivité : fiscalité locale, fiscalité internationale »⁵⁷. Il est également la combinaison des divers éléments techniques, administratifs et juridiques qui participent à l'établissement des impôts, unis et tous interdépendants à l'intérieur du système dont ils font partie. Il est aussi ce savant mélange des différents types d'impôts, des différentes méthodes d'imposition de façon à atteindre les diverses matières imposables tout en veillant à atteindre les objectifs fixés lors de l'élaboration de ce système.

⁵⁵T. LAMBERT, « *Paradis fiscaux, la filière européenne* », Manière de voir n° 102, Le Krach du libéralisme, décembre 2008-janvier 2009, p.26.

⁵⁶Pierre JACQUEMOT, « *La firme multinationale : une introduction économique* », Ed Economica, Paris, 1990, p.239.

⁵⁷M. Duverger, « *Éléments de fiscalité* », PUF, Paris, 1976, p.119.

Pour Agnès Bénassy, dans une économie ouverte, un système fiscal est dit efficace si les trois objectifs suivants sont atteints⁵⁸ :

- un objectif de ressources : c'est comment parvenir à lever des ressources fiscales malgré la mobilité des bases ;
- un objectif de compétitivité : c'est comment profiler le système de manière à accroître ou préserver la compétitivité des entreprises nationales vis-à-vis de leurs concurrentes étrangères ;
- un objectif d'attractivité : c'est comment utiliser le système fiscal pour attirer les activités mobiles sur le territoire.

G. Jèse estime, quant à lui, qu'un « bon système fiscal doit comprendre un ou plusieurs impôts qui, par un simple changement de tarif, sans secousse et sans bouleversement économique, procurent en cas de crise, de très abondantes ressources »⁵⁹.

Un système fiscal efficace est également un système comportant une base imposable aussi large que possible avec des taux les plus faibles possible⁶⁰.

1.8.1.2) La construction d'une image positive de son système fiscal

Pour renforcer la compétitivité et l'attractivité de son système fiscal dans un monde concurrentiel, tout pays désirent inciter les opérateurs étrangers à venir devrait projeter une image positive. La création d'une telle image vise, avant tout, à réduire le niveau d'incertitude et du risque qui entoure la décision d'investissement. Elle devrait se développer et être construite de sorte qu'elle puisse représenter un argument de différenciation important et un modèle de référence pour les pays géographiquement proches ou autres.

⁵⁸Agnès Bénassy et al. , « *Une fiscalité compétitive dans un monde concurrentiel* », Rapport d'étude de CEII, 29 mai 2009, p.6.

⁵⁹Michel Bouvier, « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », 5^{ème} édition, Ed L.G.D.J, Paris, 2003, p.165.

⁶⁰Conseil Economique et Social (France), « *La fiscalité directe et la compétition européenne* », Rapport présenté par Edouard Salustro, 1998, p. I-4.

J.B. Geffroy défend l'idée que représenter positivement son système fiscal, c'est fournir à l'opinion une image valorisante et rendre fréquents les contacts avec une administration fiscale. Dans le sens inverse, le contribuable percevra le système fiscal comme système de spoliation et d'extorsion⁶¹.

1.8.1.3) Simplification des procédures administratives : absence de bureaucratie

La lourdeur bureaucratique des procédures administratives devient un tourment pour un contribuable. D'une manière générale, toute bureaucratie implique des goulots d'étranglement et des conflits administratifs (des litiges et des contentieux), dont certains peuvent s'éterniser jusqu'à où les contribuables abandonnent leur droit.

De ce fait, si une administration fiscale veut rendre un meilleur service pour ses contribuables, plusieurs attributs semblent importants dans la composition de l'image du système fiscal. Pour évaluer l'incitation ou attractivité d'un système fiscal pour les investisseurs étrangers, les experts du Cabinets PwC retiennent essentiellement quatre (04) critères. Il s'agit notamment :

- de la facilité de paiement ;
- de la fréquence de paiement des impôts : ce critère englobe :
 - le mode de paiement : moderne (télépaiement : gestion électronique des paiements) ou traditionnel ;
 - le système de la retenue à la source ;
 - le formulaire utilisé pour payer ses impôts : un formulaire commun pour l'ensemble des impôts ou un formulaire pour chaque impôt ;
 - le nombre d'impôts existants ;
- du temps de traitement des obligations déclaratives : les éléments retenus pour l'appréciation du temps requis pour le respect des obligations déclaratives sont :
 - la collecte des informations et le calcul de l'impôt ;

⁶¹JEAN-BAPTISTE Geffroy : « *Grands problèmes fiscaux contemporains* », Op. cit. , p.575.

- la souscription des déclarations ;
 - la durée de paiement ;
 - les obligations comptables spécifiques à la fiscalité ;
 - l'interconnexion des systèmes comptabilité et fiscalité ;
 - le temps requis pour déclarer sa base imposable ;
 - la qualité du système fiscal : clarté et accessibilité des normes fiscales (simple/compliqué, clair/ambigu), accès à la documentation (centralisation/décentralisation du système fiscal, nombre d'administration), relation avec l'administration fiscale (documents spécifiques, délai d'obtention des dégrèvements), contrôles fiscaux (facilité, durée, recours auprès d'une autorité indépendante, efficacité des recours ;
 - l'impact des réformes fiscales : la lutte contre la fraude fiscale, l'offensive contre les paradis fiscaux, les moyens du contrôle fiscal ;
- la pression fiscale globale (Total Tax Rate) : la pression fiscale globale varie significativement d'un pays à l'autre suivant :
- les aspects structurels des prélèvements ;
 - le poids relatif de chaque prélèvement.

Le Conseil des Impôts (France) précise qu'« un système fiscal plus simple et plus transparent, avec des taux d'imposition plus faibles et des dérogations moins étendues, serait à la fois juste et plus attractif en termes d'images »⁶².

En somme, un système fiscal attractif est un système anti-délocalisation, capable d'empêcher, au moins, les entreprises installées sur son territoire de ne pas le quitter pour des raisons purement fiscales.

⁶²Conseil des Impôts (France), «*La concurrence fiscale et l'entreprise* », Rapport 1998, p.218.

1.8.1.4) Communication fiscale et sensibilisation des usagers

Pour développer une image positive de son système fiscal, toute administration fiscale peut créer une direction de communication qui sera chargée de présenter en termes simples sa matière fiscale et sa politique fiscale. Nous pouvons même pousser la logique plus loin, en créant une structure de stratégie fiscale. C'est le cas, par exemple, de la France qui a créé un Comité de stratégie fiscale en 1998⁶³. Il y a lieu de préciser qu'en Algérie, les actions de communication sont pilotées par la Direction des Relations Publiques et de la Communication (DRPC).

L'objectif de communication fiscale est de faire du marketing fiscal. En sachant que dans les pratiques commerciales, pour vendre son produit, il faut convaincre son client. Le contribuable actuellement dans certains pays développés, tels que le Canada, est appelé par l'administration fiscale «un client»⁶⁴ et pour l'inciter à remplir convenablement ses obligations fiscales, il faudrait le convaincre, et pour le convaincre il faut un peu ou plutôt beaucoup de communication et surtout de marketing fiscal.

Le marketing fiscal consiste pour l'administration fiscale d'être à l'écoute de son client (contribuable)⁶⁵. Les agents du fisc devraient être en mesure de le renseigner et répondre aux différentes questions qui les préoccupent. Ajoutons à cela, le contribuable devrait être bien reçu et accueilli, un minimum de courtoisie est exigé de la part des agents du fisc⁶⁶.

L'administration fiscale algérienne a pour objectif d'encourager ce volet de communication qui présente un chapitre considérable dans le cadre de ses réformes, visant la modernisation de ses services fiscaux⁶⁷.

⁶³ Michel Bouvier, « Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt », Op. cit. , p.176.

⁶⁴ Conseil des impôts (France), « Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », XXe rapport au Président de la république, 2002, p.7.

⁶⁵ « Amélioration de l'accueil du public, un pari pour une administration moderne », Bulletin d'information n° 52 de la Direction Générale des Impôts, Algérie, 2011, p.2.

⁶⁶ Idem, p.1.

⁶⁷ « Modernisation de l'administration fiscale : Transparence, efficacité et efficience », Bulletin d'information n° 30 de la Direction Générale des impôts, Algérie.

Cette politique de communication touche deux volets. Le premier volet consiste à mettre à la disposition des agents du fisc et des contribuables tous les documents fiscaux utiles. Le deuxième volet vise la vulgarisation de la matière fiscale pour améliorer la moralité fiscale des contribuables. D'ailleurs, la charte du contribuable vérifié, un document mentionnant tous les droits et toutes les garanties des contribuables, est remise à chaque contrôle fiscal pour les contribuables afin qu'ils puissent accomplir convenablement leur devoir fiscal.

Depuis la réforme fiscale, il y a lieu un ensemble d'actions qui ont été menées par la Direction Générale des Impôts. Il s'agit notamment de la création des sites web (www.impots-dz.org; www.dge.gov.dz; www.eni.org.dz ...), retraçant sa politique de communication fiscale.

Selon A. RAOUYA, Directeur Général des Impôts, une politique de communication ne peut être efficace, ne peut pas être considérée comme élément majeur de la réussite des réformes, ne peut pas faciliter une transition rapide vers une administration moderne, et ni un rapprochement du citoyen de l'administration fiscale, sans appui sur les TIC pour dématérialiser les procédures. Pour y aboutir, selon le Directeur Général des Impôts, il faut tirer profit des expériences internationales⁶⁸. G. Ardant, dans son ouvrage sur l'histoire de l'impôt, ne cesse de le rappeler que : « on a trop souvent tendance à oublier que le système fiscal le mieux conçu ne vaut que par l'administration qui le met en œuvre »⁶⁹.

1.8.2) Les régimes fiscaux incitatifs ou préférentiels

Les incitations fiscales constituent un moyen traditionnel d'intervention de l'État pour orienter l'activité des opérateurs économiques. Elles consistent en des dérogations au régime commun. L'objectif est d'inciter les investisseurs à s'implanter dans des régions qui ne seraient pas autrement attrayantes.

⁶⁸ « Amélioration de l'accueil du public, un pari pour une administration moderne », Bulletin d'information n° 52, (DGI, Algérie), Op. cit. , p.1.

⁶⁹ BENSALHI Mustapha (Consultant en fiscalité et Expert international en fiscalité), « La gestion des risques en fiscalité de l'entreprise », Institut d'Economie Douanière et Fiscale », Mars 2004, p.18.

1.8.2.1) Les déterminants des régimes fiscaux préférentiels

1.8.2.1.1) Facteurs essentiels

Autre que l'absence d'imposition ou l'existence d'une faible imposition effective, un régime est qualifié fiscalement comme préférentiel, s'il répond à un certain nombre de conditions, notamment⁷⁰ :

- savoir si le régime s'applique uniquement aux non-résidents et s'il est déconnecté de l'économie nationale (cantonnement) ;
- absence de transparence dans le fonctionnement de régime et l'absence d'accès aux renseignements sur les contribuables ayant bénéficié du régime fiscal préférentiel.

Les régimes fiscaux préférentiels peuvent servir de canal de transmission ou de relais d'acheminement de capitaux à travers les frontières. Ces régimes peuvent résulter du code des impôts, de pratiques administratives ou encore de lois spéciales fiscales ou non fiscales⁷¹.

1.8.2.1.2) Autres facteurs

Aux facteurs susmentionnés, d'autres facteurs peuvent renforcer les régimes fiscaux préférentiels. Il s'agit notamment⁷² :

- de la définition artificielle d'une base d'imposition ;
- de la possibilité de négociation de taux ou d'assiette d'imposition ;
- de l'exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère ;
- du non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert ;
- de l'existence de dispositions relatives au secret ;

⁷⁰OCDE (1998), op.cit. , p.23.

⁷¹Idem, p.28.

⁷²Idem, pp.34-38.

- de l'accès à un vaste réseau de conventions fiscales ;
- de la promotion de régimes en tant qu'instrument de minimisation de l'impôt ;
- de l'encouragement des activités à motivations exclusivement fiscales.

1.8.2.2) Les modalités de concrétisation des régimes fiscaux incitatifs

1.8.2.2.1) Le recours à la dépense fiscale

1.8.2.2.1.1) Dépense fiscale : concept et définition

La notion de la dépense fiscale (en anglais : *tax expenditures*) a été utilisée pour la première fois en 1967 aux États-Unis par Stanley SURRY, Secrétaire adjoint au Trésor. La France, à titre d'exemple, a introduit ce concept dans les usages des finances publiques depuis 1979⁷³, le Maroc en 2005⁷⁴, l'Algérie jusqu'au jour d'aujourd'hui le concept n'a pas connu une définition officielle.

Les dépenses fiscales s'analysent comme « des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principaux généraux du droit fiscal »⁷⁵.

D'une autre manière, les dépenses fiscales constituent des exceptions par rapport à ce qui peut être considéré comme le régime fiscal de base ou de référence. C'est une quantification de tous les avantages fiscaux accordés par l'État en vue d'encourager des

⁷³Article 32 de la loi de finances pour 1980 dispose que : « chaque année, dans le fascicule « Voies et Moyens » annexé au projet de loi de finances, le Gouvernement retracera l'évolution des dépenses fiscales en faisant apparaître de manière distincte, les évaluations initiales, les évaluations actualisées, ainsi que les résultats constatés. Les dépenses fiscales seront ventilées, de manière détaillée, par nature de mesures, par catégories de bénéficiaires et par objectifs ». In Conseil des impôts (France), « La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales », XX^{ième} rapport au Président de la République, 2003, p. 24.

⁷⁴Rapport sur les dépenses fiscales en 2009, Direction Générale des Impôts, Maroc, p.4.

⁷⁵Annexe au rapport de loi de finances pour 2013 : « Evaluations des voies et des moyens Tome II, Dépenses fiscales », République française, p.7.

activités, des régions, des entreprises, en renonçant volontairement à une partie de recettes fiscales⁷⁶.

Elles sont appelées dépenses fiscales parce que leur effet sur le budget de l'État est comparable à celui des dépenses publiques.

L'utilisation des dépenses fiscales est devenue courante pour répondre aux exigences d'une politique interventionniste⁷⁷.

Les dépenses fiscales ont une visée incitative dans la mesure où ses effets peuvent modifier le comportement des agents économiques⁷⁸.

1.8.2.2.1.2) Formes des dépenses fiscales

Les dépenses fiscales peuvent revêtir plusieurs formes⁷⁹, notamment :

- des exonérations : montants exclus de la base d'imposition ;
- des déductions : montants déduits de l'impôt du revenu brut pour obtenir le montant imposable;
- une réduction de taux : taux d'imposition réduit, appliqué à une catégorie de contribuables ou d'activités ;
- un report d'impôt⁸⁰ : allègement sous la forme de délai de paiement de l'impôt.

⁷⁶Conseil des Prélèvements obligatoires (France), « *Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires entre pays développés* », La Documentation Française, mars 2008, p.12.

⁷⁷Michel Bouvier, « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », Op. cit. , p.168.

⁷⁸Christian Valenduc, « *Les dépenses fiscales* », Reflets et Perspectives de la Vie Economiques, Tome XLIII, 2004/1, pp. 87-104.

⁷⁹Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Volume 4, N°1, 2004, p.153.

⁸⁰Le report d'impôt ou le report déficitaire est encadré dans la législation fiscale algérienne par l'article 147 du Code des Impôts et Taxes Assimilées qui précise qu'« *en cas de déficit pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du risque est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire* ».

Certains dispositifs de portée moins réduite peuvent être insérés dans la liste suscitée. Il s'agit, à titre illustratif, de « crédit d'impôt sur la relocalisation »⁸¹. Ce dispositif vise à inciter les entreprises ayant délocalisé tout ou une partie de leur activité à la relocaliser sur le territoire national, en bénéficiant en contrepartie du crédit d'impôt.

1.8.2.2.1.3) Technique d'évaluation des dépenses fiscales

L'estimation des dépenses fiscales implique de définir un régime fiscal de référence. Les critères qu'on peut adopter pour définir ce régime sont les suivant :

- l'ancienneté de la mesure : certaines dispositions finissent par constituer une norme après plusieurs années d'application ;
- le caractère général de la mesure : une disposition concernant la grande majorité des contribuables ou des opérations assujettis peut être considérée comme la norme, alors qu'à l'inverse un avantage accordé à une catégorie particulière de contribuables ou d'opérations peut constituer une dépense fiscale ;
- la doctrine : le rattachement de la mesure à un principe du droit fiscal ;
- la neutralité de la norme : une mesure fiscale ayant un caractère non incitatif.

Cette approche, simple en apparence, conduit toutefois dans la pratique à l'obligation de recenser d'une manière exhaustive toutes les dispositions particulières devant rentrer dans la liste des dépenses fiscales. C'est un travail de longue haleine, car toute mesure impliquant une perte de recettes pour le budget de l'État n'est donc pas nécessairement une dépense fiscale⁸².

Par ailleurs, un survol de l'expérience internationale en matière d'estimation et du suivi des dépenses fiscales met en évidence deux faits essentiels : l'absence d'une norme

⁸¹BERNARD Castagnède, « *La politique fiscale* », Op. cit. , p.119.

⁸²Annexe au rapport de loi de finances pour 2013, op.cit., p.7.

admise comme bonne pratique internationalement reconnue dans ce domaine et l'évaluation partielle des dépenses fiscales et ce, malgré l'utilisation des appareils statistiques développés.

L'évaluation des dépenses fiscales se matérialise par un rapport qui accompagne les projets des lois de finances. Ce rapport est destiné aux parlementaires. L'objectif de son élaboration est de voter une nouvelle loi de finances par connaissance de cause et de renforcer la transparence des finances publiques.

1.8.2.2.2) L'amnistie fiscale

1.8.2.2.2.1) Définition

L'étymologie du mot « amnistie » fait appel au terme grec signifiant « oubli » ou effacement. L'amnistie fiscale appelée aussi dans certains pays « régularisation fiscale exceptionnelle » ou « déclaration libératoire unique ». Les amnisties fiscales ont été très nombreuses dans la période contemporaine⁸³. En Europe 30 amnisties ont été recensées entre 1980 et 2004 et à partir du début des années 2000, il y en a eu tous les ans : le pays le plus coutumier est l'Italie avec 9 amnisties sur le total précité, vient ensuite le Portugal avec 5. Durant la même période, 82 amnisties ont été recensées aux États-Unis. La Russie en a lancé quatre, en Amérique latine 18 dont 12 en Argentine.

Pour définir l'amnistie, on peut faire appel au moins à cinq critères : le caractère implicite ou explicite de l'amnistie fiscale, la nature de l'acte qui sert de fondement explicite à l'amnistie (communication ministérielle, un acte réglementaire ou un acte législatif) ; la durée dans laquelle le contribuable doit se déclarer comme repent fiscal; les conditions d'éligibilité ; les avantages accordés par l'amnistie (amnistie fiscale).

Ces critères permettent de tenter la définition suivante de l'amnistie fiscale : « une mesure générale, explicite, et temporaire, reposant sur un acte législatif ayant pour objet de permettre aux contribuables en infraction et remplissant les conditions d'éligibilité de bénéficier d'avantages particuliers par rapport à la stricte application des règles en vigueur,

⁸³ André BARILARI, « *L'évasion fiscale internationale* », Revue française de Finances publiques, 01 avril 2010, n° 110, p.135.

afin de les inciter à déclarer spontanément les opérations omises et à s'acquitter des sommes prévues pour cette régularisation »⁸⁴.

1.8.2.2.2) Les objectifs de l'amnistie fiscale

L'amnistie, bien que d'emploi courant est un dispositif dont l'efficacité se réalise par rapport aux objectifs fixés. On peut en distinguer deux : un objectif de finances publiques (la maximisation des ressources publiques) et un objectif économique (la réintégration de capitaux dans l'économie).

1.8.2.2.2.1) Sur le plan des finances publiques

L'amnistie fiscale vise, sur le plan des finances publiques, la maximisation durable des ressources publiques avec un faible coût de gestion par rapport à des procédures de contrôle et d'enquête et un élargissement de l'assiette imposable.

1.8.2.2.2.2) Sur le plan économique

Le deuxième objectif poursuivi par certaines amnisties est le rapatriement de capitaux dans l'économie nationale. Dans les années 1980, de nombreux pays ont poursuivi cette finalité : la France en 1982 et en 1986, la Belgique en 1984, l'Irlande en 1988, l'Espagne en 1991, l'Autriche en 1993, l'Afrique du Sud en 2003, la Grèce en 2004, le Mexique en 2005.

À titre illustratif, l'amnistie fiscale ouverte par le président Bush à fin 2004 sur les profits réalisés à l'étranger et réinvestis aux États-Unis a connu un franc succès. Au début de 2006, plus de 400 entreprises avaient indiqué qu'elles rapatriaient un peu plus de 220 milliards de dollars, soit l'équivalent d'un bon quart du déficit extérieur américain⁸⁵. Il en est de même pour l'Italie qui a adopté le 15 septembre 2009, en Conseil des ministres, une loi portant sur la clémence fiscale en déclarant que : « tous les capitaux et patrimoines italiens détenus illégalement à l'étranger au 31 décembre 2008 et qui seraient rapatriés avant le 15 avril 2010 pourront se mettre en règle avec le percepteur moyennant une amende libératoire

⁸⁴Idem.

⁸⁵CHRISTIAN Chavagneux et RONEN Palan, « *Les paradis fiscaux* », 3^{ème} édition, Ed La Découverte, Paris, 2012, p.22.

unique de 5 % ». Cette pratique a rapporté pour l'Italie une somme estimée entre 3 et 5 milliards d'euros⁸⁶.

Cette méthode a été également suivie par le Royaume-Uni en 2007, en proposant à ses contribuables disposant des fonds dans des paradis fiscaux de les rapatrier moyennant une amende de 10 %. Le gouvernement du Royaume-Uni espère ainsi de récupérer plus d'un milliard de livres, mais le succès était mitigé⁸⁷.

1.8.2.2.3) Les limites de l'amnistie fiscale

L'amnistie fiscale peut poser des problèmes. L'une des problématiques est celle de gérer le futur avec une certaine flexibilité vis-à-vis du passé des contribuables en assainissant leurs dettes et pénalités fiscales. La complexité de l'opération exige la mise en place d'un véritable mécanisme et d'un dispositif efficace pour que les effets ne se reproduisent pas. Pour éviter toute lésion, l'amnistie fiscale devrait être encadrée et c'est pourquoi il est opportun de déterminer les catégories d'impôts, la population concernée, les seuils de tolérances ainsi que la période d'application de l'amnistie fiscale.

1.8.2.2.3) Stratégie de basse pression fiscale

La pression fiscale est le rapport existant entre le montant des prélèvements obligatoires et le PIB. Il indique la part de la richesse nationale (le PIB) accaparée par la fiscalité sous forme de prélèvements obligatoires des administrations publiques⁸⁸. Il met en évidence le degré de fiscalisation d'un pays.

⁸⁶JEAN Raphaël PELLAS, « *La politique fiscale internationale de la France (2007/2009) : Une revalorisation de la souveraineté fiscale ?* », in Cahier de la Recherche de l'ISC Paris, n° 25, « *Politique fiscale* », 4^{ème} trimestre 2009, p.73. Voir le site : http://www.iscparis-recherche.com/fileadmin/templates/iscparis2/Recherche/CRISC_25.pdf. Date de consultation: 19/06/2013.

⁸⁷JEAN Raphaël PELLAS, « *La politique fiscale internationale de la France (2007/2009) : Une revalorisation de la souveraineté fiscale ?* », Op.cit., p.73

⁸⁸Arnaud PARIENTY, « *Prélèvements obligatoires : que mesurent les prélèvements obligatoires ?* », Alternatives économiques, n°173, Paris, 1999, p.22.

A l'heure actuelle, on observe des réductions de pression fiscale globale dans plusieurs pays du monde. Ces réductions ne sont pas faites pour rendre des services aux opérateurs économiques, mais c'est une des stratégies que peuvent adopter certains pays pour attirer des bases fiscales mobiles. La réussite de telle stratégie dépend de la coïncidence de deux décisions, notamment :

- celle d'un investisseur étranger : lorsqu'il est au stade du choix du pays d'implantation de sa base fiscale ou de son activité à l'étranger; et
- celle du pays hôte : sa capacité d'anticipation de tel comportement et la réduction au moment opportun des taux d'imposition.

1.8.3) Les paradis fiscaux

1.8.3.1) La notion de paradis fiscal : difficultés conceptuelles

Il n'existe pas un critère unique, clair et objectif permettant d'identifier un pays comme un paradis fiscal (OCDE, concurrence fiscale dommageable, 1998). Chaque définition n'offre qu'une représentation partielle du phénomène⁸⁹. Il y a autant de définitions de paradis fiscaux qu'il existe de paradis fiscaux⁹⁰.

Un paradis fiscal peut être désigné par plusieurs noms : paradis financier, de centre financier international, de refuge fiscal (*tax haven*, selon la qualification anglo-saxonne), d'oasis fiscale (*Steuerose*, selon la désignation en allemand), d'asile fiscal, de vacance fiscale, de trous noirs de la finance, etc.

Il est à préciser que le terme paradis fiscal n'existe pas dans toutes les législations et jurisprudences des nations. Certains pays préfèrent de parler de pays à régime fiscal privilégié que de paradis fiscal et ce, est le cas de la France par exemple qui n'a utilisé qu'une seule fois le terme de paradis fiscal. Le terme paradis fiscal ne figure pas dans son code des impôts. La trace du terme se trouve dans une instruction du Ministère des Finances, qui date de 1973, qui

⁸⁹Renaud Coulomb, « *Les paradis fiscaux* », Regards croisés sur l'économie", Ed La Découverte, 2007, p.261-262.

⁹⁰LAURENT Leservoisier, « *Les paradis fiscaux* », PUF, Que sais-je, 1992, p.7.

stipule qu'un paradis fiscal peut se définir comme étant un pays « qui applique un régime fiscal dérogatoire tel qu'il conduit à un niveau d'imposition anormalement bas »⁹¹.

1.8.3.2) Identification des paradis fiscaux

Pour l'OCDE, en 1998, un pays est identifié comme paradis fiscal si l'évaluation répond aux critères ci-après⁹² :

- absence d'un taux d'imposition ou existence d'un taux d'imposition insignifiant ;
- possibilité aux non-résidents d'échapper à l'impôt dans leur pays de résidence ;
- limitations d'accès des autres pays aux renseignements fiscaux émanant de ce pays ;
- réputation ou reconnaissance qu'un pays joue le rôle d'un paradis fiscal, un critère révélateur⁹³.

F. Lille soulève la problématique de la capacité pour un pays de **financer ses services publics sans impôt** sur le revenu ou avec un impôt insignifiant. L'auteur a posé la question : « comment pour des pays, pour la plupart réputés pauvres et très endettés, peuvent-ils engendrer de tels flux de capitaux ? D'où vient tout cet argent ? »⁹⁴.

C. Chavagneux et R. Palan mettent en avant dix (10) critères pour identifier un pays comme paradis fiscal⁹⁵. Il s'agit notamment : d'une taxe faible ou nulle pour les non-résidents, d'un secret bancaire renforcé, d'un secret professionnel étendu, d'une procédure d'enregistrement des entreprises souple, de la liberté totale des mouvements de capitaux internationaux, de la rapidité d'exécution des ventes, de la présence d'un grand centre financier (infrastructure en matière de technologie de l'information), de la stabilité

⁹¹Instruction du 18 mai 1973 du Ministère des Finances (France).

⁹²OCDE (1998), op. cit. , pp.23-26.

⁹³OCDE (1998), op. cit. , p.25.

⁹⁴François Lille : « *Vous avez dit paradis fiscaux ?* », Revue Mouvements n° 21-22, La Découverte, 2002, p.22.

⁹⁵Renaud Coulomb, « *Les paradis fiscaux* », Op. cit. , pp.261-262.

économique et politique, d'une bonne image de marque et d'un réseau d'accords bilatéraux signés avec les grands pays afin d'éviter une double taxation des filiales d'entreprises.

Certains auteurs ajoutent le critère d'absence d'obligation d'exercer une activité substantielle assortie d'une présence locale réelle (Les Îles Vierges britanniques abritent par exemple 300.000 sociétés pour une superficie de 153 Km²)⁹⁶.

Pour Aude Rousselot, « les paradis fiscaux sont des micro-territoires ou États qui ont une législation fiscale laxiste ou inexistante, une de leurs caractéristiques communes est de pratiquer l'accueil illimité et anonyme des capitaux en offrant un régime législatif et fiscal favorable aux détenteurs de capitaux quelles que soient leurs origines »⁹⁷.

1.8.3.3) Les paradis fiscaux, un paroxysme de la concurrence fiscale

Si la concurrence fiscale était considérée comme le corollaire de la mondialisation, la problématique des paradis fiscaux est qualifiée de paroxysme de la concurrence fiscale⁹⁸.

Pour éviter que les bases imposables et les budgets publics soient diminués, les paradis fiscaux constituent des stratégies financières, juridiques, fiscales, et des instruments privilégiés pour fausser les flux des investissements étrangers.

Ils sont des havres de sécurité et de secret pour cacher les revenus et les fortunes amassées ailleurs en fraudant les fiscalités nationales.

Pour attirer ces capitaux étrangers, de nombreux pays remodelent le niveau et le dosage de leurs impôts et taillent une réglementation sur mesure pour les opérateurs étrangers.

⁹⁶DIDIER Migaud, sous la dir. de, « Rapport d'information sur les paradis fiscaux, Commission des finances », de l'économie générale et du contrôle budgétaire, Assemblée nationale, France, 10 septembre 2009, p.9. Disponible sur internet sur le site : <http://www.assemblee-nationale.fr/13/pdf/rap-info/i1902.pdf>. Date de consultation: 10/06/2013.

⁹⁷Aude Rousselot, « *Rapport sur les paradis fiscaux* », Commission européenne, 2004, p.7.

⁹⁸DIDIER Migaud, sous la dir. de, « Rapport d'information sur les paradis fiscaux, Commission des finances », de l'économie générale et du contrôle budgétaire, Assemblée nationale, France, 10 septembre 2009, p.9 (disponible sur internet sur le site : <http://www.assemblee-nationale.fr/13/pdf/rap-info/i1902.pdf>. Date de consultation: 10/06/2013).

Ces pays proposent des impositions faibles, et quand la concurrence est exacerbée ils annulent l'imposition, et croient que les investisseurs étrangers sont riches et sont capables de dépenser et participer à la croissance économique.

Ces pratiques conduisent plus ou moins les autres pays à réduire leur fiscalité au motif de demeurer attractifs. Et le nombre existant aujourd'hui de paradis fiscaux en témoigne.

1.8.3.4) Les fonctions principales des paradis fiscaux

Pour l'OCDE, les paradis fiscaux peuvent remplir trois fonctions principales⁹⁹ :

- ils offrent un lieu pour effectuer des investissements passifs (dépôts de fonds) ;
- un lieu pour attribuer des profits purement comptables;
- ils permettent de mettre des affaires des contribuables, notamment leurs comptes bancaires, bien à l'abri d'un examen par les autorités fiscales d'autres pays.

Dans son ouvrage sur les paradis fiscaux, Claude Dauphin précise que les paradis fiscaux répondent à cinq types d'attentes : « on peut y élire son domicile fiscal, y installer sa base de travail, y vivre, y gagner de l'argent ou en devenir citoyen. Ils s'adressent soit aux personnes physiques, soit aux personnes morales, soit les deux à la fois. Les États considérés comme des paradis fiscaux abritent des sociétés de toutes sortes afin de permettre à leurs bénéficiaires d'alléger voire de supprimer totalement leurs charges, en toute légalité et de façon pratiquement incontrôlable par les services fiscaux du pays d'origine »¹⁰⁰.

1.8.3.5) Le rôle des paradis fiscaux

Il convient de souligner qu'un pays qui renonce à une recette fiscale ne le fait pas pour rendre service aux contribuables, mais le plus souvent pour résoudre une difficulté économique liée dans la majorité des cas, à un problème de développement, à un handicap

⁹⁹Rapport de l'OCDE (1998), op.cit. , p.24.

¹⁰⁰ Claude Dauphin, « *Le guide vraiment pratique des paradis fiscaux* », Ed First, Paris, 1998, p.12.

structurel, à une situation géographique défavorable ou à des ressources naturelles insuffisantes.

Également, les défenseurs des paradis fiscaux avancent quelques arguments. À titre illustratif, la phrase prononcée par Nelson Oduber (Premier ministre d'Aruba) : « nous n'avons aucune ressource naturelle et il faut bien vivre »¹⁰¹, traduit clairement pourquoi les pays procèdent à la création de ces centres financiers internationaux.

On citera également, dans le même sillage, les propos du ministre des Finances du Royaume de Tonga. Ce ministre considère les paradis fiscaux comme « le moyen le plus rapide et le plus commode d'accroître les rentrées de devises étrangères qui l'emportent même sur le tourisme »¹⁰².

Les paradis fiscaux sont, alors, « des micro-territoires ou États aux législations fiscales laxistes ou inexistantes »¹⁰³. Ils servent de plateformes des investissements mondiaux qui cherchent à minimiser leur charge fiscale due.

1.8.3.6) Les paradis fiscaux dans le monde

Les paradis fiscaux sont très dispersés dans le monde. Ils sont principalement situés dans trois parties du monde : en Europe, dans le Pacifique, en Amérique centrale et dans les Caraïbes. Leur localisation suit généralement deux logiques, celle des principaux centres économiques ou celle de la dépendance des anciennes puissances coloniales.

Il est difficile d'établir une liste exhaustive des paradis fiscaux. Néanmoins, la liste établie par G20 de Londres, sur la base d'indice d'opacité financière, composé de douze points en prenant en compte le degré de secret d'un État et son poids dans la finance internationale, nous renseigne sur 03 types de paradis fiscaux : il y a ceux qui sont sur la liste blanche, ceux qui sont sur la liste grise et il y a d'autres qui sont sur la liste noire.

¹⁰¹Olivier Jerez, « *Le blanchiment de l'argent* », la Revue Banque Edition, 2^{ème} édition, Ed d'Organisation, Paris, 2003, p.99.

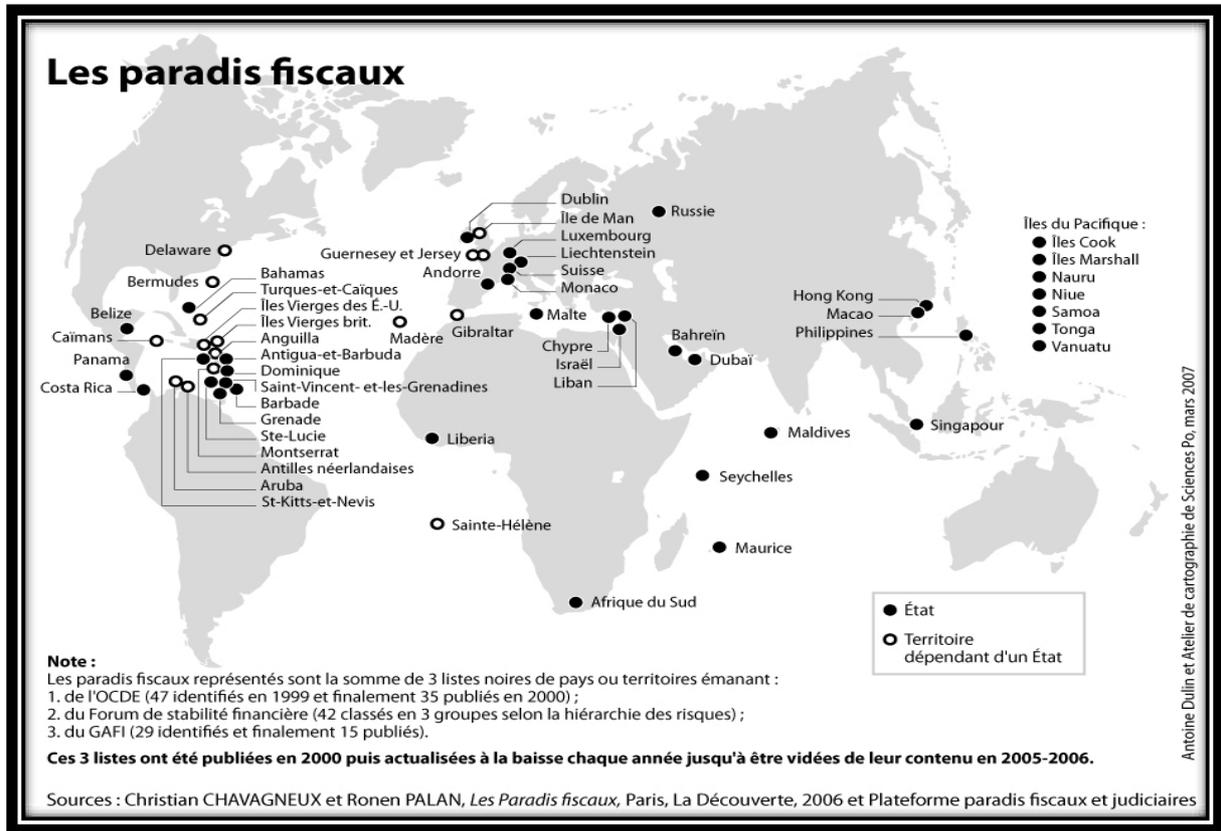
¹⁰²Olivier Jerez, « *Le blanchiment de l'argent* », op. cit. , p.100.

¹⁰³ATTAC, « *Les paradis fiscaux* », Ed Milles et une nuits, 2000.

Sur la liste blanche figurent les États qui ont sensiblement amélioré leur législation pour l'adapter aux normes internationales. La liste grise désigne les États ou les territoires qui se sont engagés à respecter les standards internationaux, mais ont signé moins d'accords requis. La liste noire concerne les États et les territoires qui ne sont pas engagés à respecter les standards internationaux.

Selon les données du FMI, il existe 72 paradis fiscaux hébergeant 50 % du commerce international, 4.000 banques, deux tiers des *hedgéfunds* et 2 millions de sociétés-écrans¹⁰⁴ et plus de 10.000 milliards de \$ US le montant des avoirs placés dans les paradis fiscaux. À titre illustratif, les Îles Caïman abritent 65.000 entreprises pour 47.000 habitants.

Figure n° 1.1 : Les paradis fiscaux dans le monde



Source :

« Les meilleurs paradis fiscaux en 2012 et 2013 », Article publié le site www.paradisfiscaux20.com.

¹⁰⁴Robescu Ofelia Valentina et Diaconneasa Aurelia Aurora, « Le rôle des paradis fiscaux dans la crise financière ». Consulter le site : <http://www.iefpedia.com/france/wp-content/uploads/2009/12/Robescu-Ofelia-Valentina.pdf>. Date de consultation : 03/11/2013.

SECTION 2 : DES PRÉDICTIONS THÉORIQUES AUX VÉRIFICATIONS EMPIRIQUES : LA CONCURRENCE FISCALE EST UN PHÉNOMÈNE MONDIAL

La fiscalité est un des facteurs importants susceptibles d'entraîner ou d'aggraver des délocalisations d'activités. Elle est une réalité, qu'il serait vain de nier. Elle est un phénomène mondial (OCDE, 1998), visible partout : en Europe, en Amérique, en Afrique, en Asie.

2.1) L'Union européenne : une réalité en matière de concurrence fiscale

Dans l'Union européenne, l'on assiste à trois phénomènes qui créent des conditions pour une concurrence fiscale, à savoir : l'achèvement progressif du marché interne, la réalisation de l'union économique et monétaire et son élargissement aux nouveaux États membres.

Cette tendance vers l'unification de l'espace européen a privé les États membres de la possibilité de jouer sur l'émission de la monnaie et sur les taux de change.

Dans ce contexte, les facteurs mobiles effectuent des arbitrages de localisation sur la base d'une comparaison des structures fiscales et des politiques publiques, menées par chacun des États membres.

Les premiers indices de cette concurrence fiscale sont la tendance vers la baisse des taux d'imposition des sociétés et la multiplication des réformes fiscales. Ces indices sont accompagnés d'un élargissement des assiettes et des recettes fiscales. Ce qui démontre la mobilité des bases fiscales et leur attractivité.

2.1.1) L'évolution des taux d'imposition des sociétés dans l'UE

La construction d'un système fiscal européen ou plutôt d'un impôt européen est un chantier engagé depuis les débuts de la construction européenne et restait chantier en vogue.

En absence d'une harmonisation entre les pays de l'Union européenne, la concurrence fiscale est devenue un sujet d'actualité et une notion polémique. Elle est en plein essor induisant une baisse considérable des taux d'imposition des sociétés.

La concurrence fiscale se développe inexorablement entre les États européens, elle est de plein essor induisant une baisse de l'imposition des sociétés. Les tableaux ci-dessous illustrent cette tendance.

Tableau n° 1.1: Taux d'imposition des sociétés dans les pays de l'Union européenne

Pays	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	Écart 1999- 2005
Autriche	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	25	9,0
Belgique	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	34	34	34	6,2
Danemark	34	34	34	34	32	32	30	30	30	30	28	6,0
Allemagne	56,8	56,7	56,7	56	51,6	52	38,9	39,9	40,2	38,9	38,9	17,9
Grèce	40	40	40	40	40	40	37,5	35	35	35	32	8,0
Finlande	25	28	28	28	28	28	29	29	29	29	26	- 1,0
France	36,7	36,7	36,7	41,7	40	37,8	36,4	35,4	35,4	35,4	35	1,7
Irlande	40	38	36	32	28	24	20	16	12,5	12,5	12,5	27,5
Italie	52,2	53,2	53,2	41,3	41,3	37	36	36	34	33	33	19,2
Luxembourg	40,9	40,9	39,3	37,5	37,5	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	10,5
Pays-Bas	35	35	35	35	35	35	35	34,5	34,5	34,5	31,5	4,5
Portugal	39,6	39,6	39,6	37,4	37,4	35,2	35,2	33	33	27,5	27,5	12,1
Espagne	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	0,0
Suède	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	0,0
R-U	33	33	31	31	30	30	30	30	30	30	30	3,0
UE-15 moyenne	38,0	38,2	37,8	36,7	35,9	35,0	33,5	32,4	31,7	31,1	29,8	8,2
République tchèque	41	39	39	35	35	31	31	31	31	28	28	13,0
Estonie	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	24	2,0
Lettonie	25	25	25	25	25	25	25	22	19	15	15	10,0
Lituanie	29	29	29	29	29	24	24	15	15	15	15	10,0
Hongrie	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	18	18	18	18	16	16	3,6
Pologne	40	40	38	36	34	30	28	28	27	19	19	21,0
Slovénie	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	0,0
Slovaquie	40	40	40	40	40	29	29	25	25	19	19	21,0
UE-8 moyenne	30,7	30,5	30,2	29,5	29,2	26,0	25,8	23,8	23,3	20,4	19,9	10,8

Source : Base de données fiscale de l'OCDE.

Cette situation compare l'évolution des taux d'imposition sur les sociétés entre les pays membres de l'UE. La comparaison s'étale sur période de 11 années (du 1995 jusqu'à 2005)¹⁰⁵ et entre l'UE-15 (Union européenne avant son élargissement en 2004) et nouveaux pays adhérents en 2004 (8 pays sur 10)¹⁰⁶.

On constate que les taux d'imposition de la majorité des pays de l'Union européenne ont connu une tendance vers la baisse. L'élargissement de l'Union européenne en 2004 a renforcé davantage la concurrence fiscale¹⁰⁷. En 2005, la moyenne de la baisse des taux d'imposition sur les sociétés est de 29,8 % pour les l'UE-15 contre 19,9 % pour l'UE-8.

Cette évolution montre que les sociétés dans les pays membres de l'Union européenne sont soumises de plus en plus à un taux d'imposition faible. La réduction maximale est constatée en Irlande, en passant de 40 % à 12,5 %, soit une réduction de 27,5 points. Viennent, par la suite, l'Italie (une réduction de 19,2 points) et l'Allemagne (une réduction de 17,9 points).

Néanmoins, certains pays ont connu une stabilité, notamment : l'Espagne, la Suède et la Slovaquie. D'autres pays affichent une augmentation légère d'un point, c'est le cas de la Finlande, qui est passée de 25 % en 1995 à 26 % en 2005, tout en restant au-dessous de la moyenne de l'UE-15.

Les chiffres avancés montrent que la plupart des pays de l'Union européenne sont engagés dans la voie de la politique qui consiste à accueillir leurs hôtes à moindres frais en taillant dans les taux d'imposition des sociétés.

Deux remarques méritent d'être soulignées. La première remarque est par rapport à la moyenne d'imposition en Europe suivant son élargissement, la deuxième concerne les taux d'imposition des pays périphériques et du centre de l'Union européenne.

¹⁰⁵Nous avons choisi cette période car elle est riche en matière de modifications et de réformes fiscales et cette s'avère la plus adéquate pour traiter notre problématique.

¹⁰⁶Il y a lieu de préciser qu'en 2004, dix nouveaux États étaient membres de l'Union européenne, les deux pays qui manquent sont : Chypre et Malte.

¹⁰⁷Jacques Le Cacheux, « Réformer la fiscalité française pour faire face à la concurrence fiscale », Reflets et perspectives de la vie économique, 2006, p.82.

Tableau n° 1.2: La moyenne mobile des taux d'imposition des sociétés dans les pays de l'UE en suivant les élargissements (UE₆, UE₉, UE₁₀, UE₁₂, UE₁₅, UE₂₅)

PAYS	ANNÉE D'ADHÉSION	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
UE-6	1957	43,63	43,78	43,52	41,95	40,93	39,92	37,33	36,07	34,75	34,37	33,80
UE-9	1973	40,98	40,86	40,23	38,74	37,29	36,17	33,78	32,49	31,22	30,97	30,37
UE-10	1981	40,88	40,77	40,21	38,87	37,56	36,55	34,15	32,74	31,6	31,37	30,53
UE-12	1986	40,28	40,19	39,73	38,43	37,33	36,31	34,31	32,95	32,00	31,35	30,65
UE-15	1995	38,03	38,15	37,78	36,74	35,87	35,05	33,51	32,43	31,67	31,15	29,79
UE-25	2004	35,48	35,47	35,14	34,20	33,55	31,90	30,81	29,41	28,74	27,40	26,43

Source : établi par nos soins sur la base du tableau n° 1.1.

Cette situation fait ressortir que plus on élargit moins on impose. En effet, après l'adhésion de trois pays en 1995, notamment l'Autriche, la Finlande et la Suède, la moyenne des taux d'imposition des sociétés au sein de l'Union européenne a connu un repli de deux points, en passant de 40,28 % (UE-12) à 38,03 % (UE-15). Si on compare cette moyenne par rapport à celle de 2005, l'écart se creuse davantage. En 2005, la moyenne des taux d'imposition est de l'ordre de 26,43 %, soit une tendance vers la baisse plus de 9 points.

Il en est de même, avec l'adhésion de 10 pays en 2004, la moyenne des taux d'imposition de l'UE-15 en 2004 était de 31,15 % et avec l'adhésion des nouveaux pays, le taux d'imposition moyen a baissé à 27,40 % au titre de la même année et à 26,43 % en 2005.

Tableau n° 1.3: Les moyennes des taux d'imposition des sociétés pour chaque élargissement

Élargissements	Années										
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
UE-6	43,63	43,78	43,52	41,95	40,93	39,92	37,33	36,07	34,75	34,37	33,8
ÉLARGISSEMENT 1973	35,67	35	33,67	32,33	30	28,67	26,67	25,33	24,17	24,17	23,5
ÉLARGISSEMENT 1981	40	40	40	40	40	40	37,5	35	35	35	32
ÉLARGISSEMENT 1986	37,3	37,3	37,3	36,2	36,2	35,1	35,1	34	34	31,25	31,25
ÉLARGISSEMENT 1995	29	30	30	30	30	30	30,33	30,33	30,33	30,33	26,33
ÉLARGISSEMENT 2004	30,7	30,45	30,2	29,45	29,20	26,00	25,75	23,75	23,25	20,38	20,13

Source : établi par nos soins sur la base des données du tableau n° 1.1.

L'observation des moyennes des taux d'imposition pour chaque élargissement formule le résultat suivant: plus le groupe de pays adhérents est proche géographiquement de la région centre de l'Union européenne (UE-6) plus la moyenne des taux d'imposition du groupe est forte. À l'inverse, plus on est loin du centre plus les taux d'imposition sont faibles¹⁰⁸.

Ces écarts de fiscalité sont acceptables, dès lors que les biens publics offerts dans les pays à fiscalité élevée sont également de meilleur niveau et ces pays du centre bénéficient aussi d'une forte industrialisation par rapport aux pays de la périphérie. Dès lors, un pays avec le plus d'industries a des recettes fiscales plus importantes qui lui servent à financer de meilleures infrastructures publiques, à structurer la géographie du territoire et renforcer les forces d'agglomération... qui attirent à leur tour plus de firmes et par conséquent augmentent l'attractivité du territoire (Maurer et Waltz, 2000).

Dans cette situation, afin d'éviter les délocalisations, Baldwin et Krugman (2004) ont développé une structure de jeu fiscal en trois étapes. Au cours de la première étape, la région centre joue en premier de façon à maximiser la capacité de la région périphérique à s'engager dans la concurrence fiscale, tout en affichant clairement le taux d'imposition. La deuxième étape consiste pour la région périphérique de décider ou non de concurrencer la région centre en fixant à son tour son taux d'imposition dans le but de capter les industries du centre. Au cours de la troisième étape, les deux régions manipulent leurs taux respectifs de manière l'une décourage l'autre. C'est une véritable rivalité fiscale. La région centre cherche à maintenir sa base fiscale en réduisant suffisamment ses taux pour que la région périphérique ne puisse jamais capter les capitaux, tandis que cette dernière cherche à attirer la base du centre en adoptant un taux minimum. Lorsqu'il existe un équilibre centre-périphérie¹⁰⁹, l'effet de la concurrence fiscale est différent dans les deux régions. Considérant que la région centre est riche, les contraintes budgétaires sont très importantes dans la région périphérique. Cette situation nous permet de conclure que les pays du centre sont des leaders en matière de

¹⁰⁸Cette approche spatiale a été développée par les spécialistes de la nouvelle économie géographique. À cet effet, les études empiriques montrent qu'un pays "central" comme l'Allemagne pourrait, sans altérer les incitations pour les entreprises, maintenir un taux d'imposition des sociétés supérieur à celui appliqué dans des pays "périphériques" comme l'Irlande. Néanmoins, chaque pays est tenté de diminuer l'impôt sur les sociétés sous le niveau correspondant à sa position naturelle.

¹⁰⁹L'équilibre à ce niveau n'est pas en matière des taux, c'est-à-dire les deux régions pratiquent le même taux d'imposition, mais sous-entend l'incapacité des deux régions d'attirer la base fiscale de l'autre.

fixation des taux et les pays périphériques sont des suiveurs. Les régions centres peuvent répondre par des taux encore plus bas et les régions périphériques n'ont aucun intérêt à déclencher une guerre au moins-disant fiscal¹¹⁰.

2.1.2) La multiplication des réformes fiscales

Depuis le début des années 1990, les pays de l'Union européenne ont procédé à de nombreuses réformes fiscales. Une part importante des réformes concerne la fiscalité des sociétés et se présente sous formes¹¹¹ : de réduction du taux d'imposition, d'exemption ou d'exonération, de crédit d'impôt, de suppression d'impôts, dégrèvement fiscal, etc.

Une réforme engagée dans un pays de l'Union européenne n'est pas neutre pour l'UE en général et pour les petits pays en particulier. Dès lors, pour les grands pays, il est indifférent d'entreprendre une réduction des impôts de manière isolée ou simultanément¹¹², par contre les petits pays enregistrent des pertes en termes d'IDE entrants.

2.1.3) Tendances vers la baisse des taux d'imposition et le paradoxe des recettes : absence de tarissement des recettes budgétaire

Cette tendance généralisée à la baisse du taux d'imposition des sociétés résulte d'interactions fiscales prenant la forme d'une course vers le moins-disant fiscal. Le fait que certains pays aient commencé à diminuer leur taux au début des années 80, cela aurait amené les autres pays à faire de même.

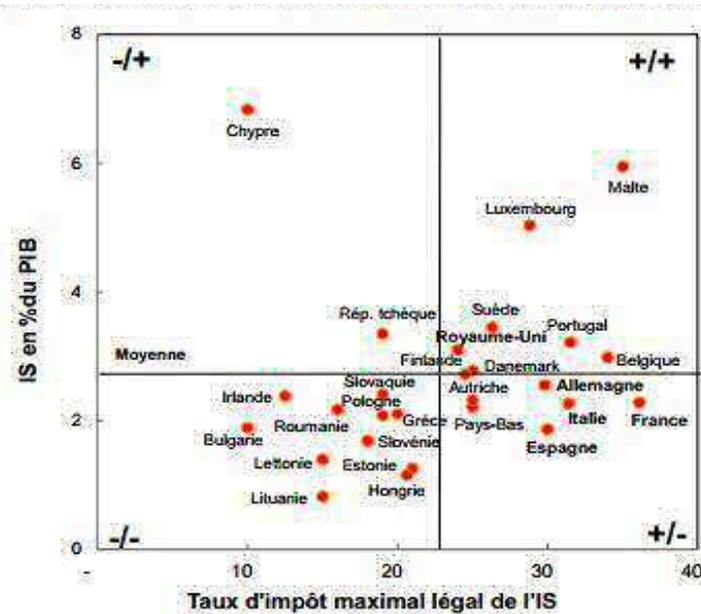
Le paradoxe est de constater que la tendance vers la baisse des taux d'imposition n'a pas affecté les recettes publiques et ce, trouve son explication dans l'élargissement de la base d'imposition mobile.

¹¹⁰M. Leroy, sous la dir. de, « *Mondialisation et fiscalité, la globalisation fiscale* », Op. cit. , p. 248.

¹¹¹Voir annexe : Réformes fiscales au sein de l'Union européenne. Pour illustrer uniquement le point développé, nous avons cité uniquement les réformes de l'année 2000, car il est matériellement impossible de citer toutes les réformes engagées.

¹¹²Agnès Bénassy-Quéré et al. , « *La réforme fiscale dans les États membres de l'UE* », Parlement européen Direction Générale des Études, Document de travail, Série Affaires économique, ECON 127 FR, CERII, Paris, 2001, p. 10.

Graphe 1.1 : Recettes de l'impôt sur les sociétés en % du PIB et taux nominaux, 2012.



Sources : Eurostat, calculs Xerfi

En fait, ce graphique met en rapport la recette de l'impôt des sociétés en pourcentage du PIB dans les pays d'Europe, et le taux de cet impôt dans chacun des pays européens. On remarque en effet que les taux de l'impôt des sociétés en France, en Allemagne, en Italie, aux Pays-Bas... sont nettement supérieurs à la moyenne européenne et l'on conclut qu'un taux d'impôt élevé n'est pas synonyme de rendement élevé, mais plutôt de rendement décroissant.

2.1.4) Les dangers de la concurrence fiscale en Europe

À la question qu'y a-t-il à craindre de la concurrence fiscale en Europe ? Cette question permet d'imaginer plusieurs types d'effets. Ainsi, un accroissement de la concurrence fiscale risque de déséquilibrer les structures d'imposition en faveur des facteurs mobiles, augmentant la taxation des facteurs immobiliers et renforçant l'idée que les entreprises tirent « le beurre et l'argent du beurre » des mécanismes de rapprochement des assiettes. Il est, aussi, possible que la concurrence fiscale amène à réduire les ressources des États membres et les dépenses publiques et par voie de conséquence à creuser les déficits

budgétaires. La politique de moins-disant fiscal peut contribuer à des ajustements économiques brutaux.

Il est clair également que la pression à la baisse de la fiscalité directe induirait une pression à la baisse sur les contributions des États membres au budget communautaire et ce, nuisant au développement financier du projet européen.

Il ressort aussi que les pays qui sont fortement incités à diminuer la pression fiscale de manière isolée peuvent s'avérer moins favorables en matière d'harmonisation fiscale globale. En effet, il se peut qu'ils se trouvent obligés de mettre en œuvre leurs réformes en même temps qu'une série de grands pays et ces derniers peuvent être indifférents à ce qui se passe ailleurs étant donné que leur relative autarcie les isole des répercussions des réformes fiscales menées ailleurs.

2.2) L'évolution des taux d'imposition sur les sociétés dans les pays de l'OCDE

La concurrence fiscale qui s'est développée entre les pays de l'OCDE et européens induisait une baisse de l'imposition des sociétés. L'évolution des taux d'imposition en témoigne.

Tableau n° 1.4 : Taux d'imposition dans les pays de l'OCDE

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	Écart 2000-2005
Australie	34,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	4,0
Autriche	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	25,0	9,0
Belgique	40,2	40,2	40,2	34,0	34,0	34,0	6,2
Canada	44,6	42,1	38,6	36,6	36,1	36,1	8,5
République tchèque	31,0	31,0	31,0	31,0	28,0	26,0	5,0
Danemark	32,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	4,0
Finlande	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	0,0
France	37,8	36,4	35,4	35,4	35,4	35,0	2,8

Chapitre I : La concurrence fiscale institutionnelle, cadre conceptuel et réalité du phénomène.

Allemagne	52,0	38,9	39,9	40,2	38,9	38,9	13,1
Grèce	40,0	37,5	35,0	35,0	35,0	32,0	8,0
Hongrie	18,0	18,0	18,0	18,0	16,0	16,0	2,0
Islande	30,0	30,0	18,0	18,0	18,0	18,0	12,0
Irlande	24,0	20,0	16,0	12,5	12,5	12,5	11,5
Italie	37,0	36,0	36,0	34,0	33,0	33,0	4,0
Japon	40,9	40,9	40,9	40,9	39,5	39,5	1,4
Corée	30,8	30,8	29,7	29,7	29,7	27,5	3,3
Luxembourg	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	7,1
Mexique	35,0	35,0	35,0	34,0	33,0	30,0	5,0
Pays-Bas	35,0	35,0	34,5	34,5	34,5	31,5	4,5
Nouvelle-Zélande	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	0,0
Norvège	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	0,0
Pologne	30	28	28	27	19	19	11,0
Portugal	35,2	35,2	33,0	33,0	27,5	27,5	7,7
Slovaquie	29,0	29,0	25,0	25,0	19,0	19,0	10,0
Espagne	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0
Suède	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	0,0
Suisse	24,9	24,7	24,4	24,1	24,1	21,3	3,6
Turquie	33,0	33,0	33,0	30,0	33,0	30,0	3,0
Royaume-Uni	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	0,0
États-Unis	39,4	39,3	39,3	39,4	39,3	39,3	0,1
Moyenne de l'OCDE	33,6	32,5	31,3	30,7	29,8	28,7	4,9

Source :

Base de données fiscale de l'OCDE.

Il est à constater qu'avec la grande mobilité du capital (investissements), un grand nombre des pays de l'OCDE sont engagés dans une concurrence fiscale féroce. Cette concurrence effrénée pour l'attractivité des IDE a fait baisser en moyenne les taux d'imposition de 4,9 points du 2000 à 2005.

En dépit de cette tendance, les baisses des taux d'imposition sont différentes d'un pays à un autre, qu'il s'agit des anciens pays membres de l'OCDE, des membres de l'Union européenne ainsi que de ses partenaires historiques.

Les tendances baissières les plus prépondérantes au niveau des anciens membres de l'OCDE concernent essentiellement l'Allemagne de 52 % à 38,9 %, soit une baisse de 13,1 points, suivie respectivement par l'Irlande, Islande et l'Autriche de 12, 11,5 et 9 points.

L'élargissement de l'OCDE vers d'autres pays durant la décennie 1990-2000 a accru encore la pression à la baisse. La Pologne a réduit le taux d'imposition des sociétés de 11 points du 2000 à 2005, en passant de 30 % à 19 %. La réduction des taux a été, aussi, introduite au Mexique (5points), République tchèque (5 points), la Corée du Sud (3,3 points), la Hongrie (2 points).

En général, pour les pays de l'OCDE, l'amplitude des taux d'imposition en 2010 a été réduite de 10,5 points par rapport à 2005, en passant d'un écart de 34 (la différence entre le taux d'imposition sur les sociétés le plus haut, soit l'Allemagne, et le plus bas, soit la Hongrie) à 23,5 (l'écart entre le taux d'imposition au Japon et en Hongrie).

2.3) la concurrence fiscale dans les pays en développement : la concurrence fiscale intermaghrébine (Algérie- Maroc - Tunisie)

Après avoir étudié la concurrence fiscale dans les pays développés, il est têt de passer en revue ce qui se passe dans les pays en voie de développement. Nous prenons un échantillon composé de trois pays géographiquement proches (voisins), en l'occurrence l'Algérie, le Maroc et la Tunisie.

2.3.1) Choix des pays du Maghreb : motivations

Les raisons qui nous ont poussés à nous pencher sur le problème de la concurrence fiscale entre pays de l'UMA sont singulièrement les mêmes que celles au niveau européen. En effet, les craintes qu'a entraînées le marché unique sont fortes quant au développement de la concurrence fiscale entre États membres de l'Union européenne pour la construction d'une Europe fiscale coordonnée et éviter les distorsions entre les pays membres de l'Union.

Réfléchir aux implications fiscales entre l'Algérie, le Maroc et la Tunisie, pourrait susciter un des sujets d'actualité de la grande problématique de la construction de l'Union du Maghreb arabe, qui est jusqu'à présent, pour des raisons politiques et autres, un chantier à l'état embryonnaire.

Si c'est vrai que la concurrence fiscale est considérée comme étant un phénomène mondial, touchant à la fois les pays développés et les pays en voie de développement, ce paragraphe s'attache à la vérifier, en dressant un diagnostic et une comparaison entre les systèmes fiscaux des trois pays en question.

En outre, pour y parvenir et trouver la meilleure façon de progresser dans cette approche comparative, nous nous focalisons sur les réformes fiscales engagées, les codes des investissements élaborés et les conventions fiscales signées.

2.3.2) Approche comparative des systèmes fiscaux algérien, marocain et tunisien

2.3.2.1) Héritage juridique des systèmes fiscaux

Il a lieu de préciser que les systèmes fiscaux mis en place en l'Algérie, au Maroc et en Tunisie se sont inspirés du système fiscal mis en place par la puissance coloniale. Ces systèmes reposaient sur les impôts indirects, mais aussi dans une proportion plus réduite sur quelques impôts directs, à savoir : l'impôt sur le bénéfice des sociétés ainsi que d'autres impôts.

Ces systèmes au fil des années ont subi des aménagements et des modifications pour répondre, d'une part, aux exigences d'un monde de plus en plus ouvert, sans frontières et de

plus en plus compétitif, et d'autre part les adapter par rapport au modèle économique choisi, en sachant que les trois pays ont confirmé leur volonté de passer d'une économie planifiée à une économie de marché.

2.3.2.2) Les réformes fiscales en Algérie, au Maroc et en Tunisie

Depuis leurs indépendances jusqu'aux années 1980, ces pays n'ont pas procédé à de grands changements dans le domaine fiscal. Les systèmes fiscaux légués par l'administration coloniale avaient gardé leur nature ainsi que leur structure.

Toutefois, les réformes fiscales ont été engagées à partir de la deuxième moitié des années 80, notamment avec l'application des plans d'ajustement structurel. Ces plans avaient pour objectifs :

- la redistribution la plus équitable possible de la charge fiscale ;
- la stimulation de la production ;
- l'équilibre des finances publiques ;
- la baisse des taux d'imposition ;
- l'élargissement de l'assiette fiscale ;
- l'amélioration de rendement du système fiscal ;
- la réorganisation des modes de recouvrement ;
- la modernisation de l'administration fiscale.

2.3.2.2.1) Réformes fiscales en Algérie

En Algérie, la réforme fiscale a été engagée en 1992. Les prémices de cette réforme reviennent en 1986 lorsque le contre-choc pétrolier a entraîné une baisse d'environ 50 % des termes de changes et des recettes budgétaires provenant des secteurs des hydrocarbures.

La réforme envisagée avait pour objectif de rétablir la stabilité financière, d'une part, et d'autre part de soutenir la mutation d'une économie planifiée vers une économie de marché dont les bases sont issues du plan d'ajustement structurel.

L'ampleur des changements économiques et sociaux se traduit par une hausse rapide du chômage, une paupérisation croissante de la population, un développement remarquable des activités informelles, une dévaluation de la monnaie nationale... De ce fait, tous les indicateurs macroéconomiques s'affichent en rouge.

Ainsi, l'effet des différents éléments clés découlant du programme d'ajustement structurel se traduit dans un premier temps par une contribution fiscale très faible d'autant plus que l'État avait opté pour une politique d'austérité budgétaire.

Vu la politique draconienne difficilement supportable, l'Algérie s'est trouvée endettée à hauteur de 70 % de son PIB et le remboursement de sa dette avait aggravé la situation des finances publiques.

Pour relancer la croissance économique et sortir de la crise, l'application du P.A.S ne laisse que peu de choix aux pouvoirs publics. L'appel aux capitaux étrangers sous forme d'investissement direct apparaît comme l'ultime solution recherchée par l'Algérie pour consolider les équilibres financiers globaux et améliorer par voie de conséquence la situation sociale et économique.

La fiscalité est alors sollicitée pour mettre en place un cadre juridique favorable à l'investissement. Dans ce but, la législation fiscale algérienne a été modifiée à maintes reprises. L'importante modification remonte au début des années 90. Le législateur algérien, à travers notamment la loi de finances 1991, avait opté pour la notion de la TVA, adoption de l'IRG pour les personnes physiques et l'IBS pour les personnes morales.

2.3.2.2.2) Réformes fiscales au Maroc

On assiste à un mouvement généralisé de réformes fiscales, le Maroc s'est inséré dans ce sillage avec la ferme volonté de rendre son système fiscal plus efficace que ses voisins.

Par ailleurs, dans un monde de plus en plus internationalisé, l'amélioration de l'attractivité du pays devient un élément crucial auquel la fiscalité participe incontestablement.

Ainsi, il est important de rappeler que le Maroc a connu sa grande réforme à partir de 1986 avec l'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée, suivie de l'impôt sur les sociétés en 1987 et de l'impôt général sur le revenu en 1990.

Cette réforme résultait de la politique d'ajustement structurel, imposée par la crise aigüe des finances publiques et la nécessité de faire face aux charges de la dette extérieure. L'amélioration du rendement fiscal constituait l'un de ses principaux objectifs.

Parallèlement à ces réformes, d'autres mesures incitatives ont été introduites telles que le réaménagement de code d'investissement en 1988, puis en 1996 une charte des investissements, prévoyant des mesures fiscales incitatives pour certains secteurs, a été adoptée.

Aussi, au fil des années d'autres changements importants ont été apportés au système fiscal marocain. On peut citer, à cet égard, la refonte de droit d'enregistrement en 2004. Ajoutons, également, la révision du barème de l'impôt sur le revenu qui a été décidée en 2007.

2.3.2.2.3) Réformes fiscales en Tunisie

Pour ce qui concerne la Tunisie, le pouvoir public tunisien a commencé, dans une première étape, par l'instauration d'un nouveau régime d'imposition indirecte en 1988. La seconde étape consiste à instaurer un impôt unique sur les revenus des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, remplaçant de nombreux impôts dans l'ancien système (en 1989)¹¹³. La troisième étape a pour cible de réformer les taxes d'enregistrement¹¹⁴ et des timbres fiscaux¹¹⁵ et la révision de l'ensemble des exonérations et avantages fiscaux accordés aux investissements. L'étape suivante consiste à continuer d'introduire des réformes dans le système fiscal dans le sens d'avoir plus de transparence et d'harmonisation entre les différents

¹¹³Loi n° 89-114 du 30 décembre 1989, JORADP n° 54.

¹¹⁴Ils ont été institués par le décret du 19 mai 1912 et ils ont connu une grande modification apportée par la loi du 17 mai 1993.

¹¹⁵Ils ont été institués en 1871 au taux de 1 % sur les transactions. Une nouvelle réglementation a été mise en place en 1993.

modes d'imposition et surtout de récompenser la moins-value fiscale (baisse des recettes fiscales) causée par le démantèlement des tarifs douaniers¹¹⁶, suite à l'instauration d'une zone de libre-échange entre la Tunisie et l'Union européenne. La diminution des recettes douanières est due également aux exigences imposées par l'entrée de la Tunisie dans l'OMC. En effet, dans le but de stimuler le commerce international, la Tunisie a présenté lors de son admission (1993) un accord relatif contenant les engagements à suivre pour baisser progressivement ses taux des droits de douane.

2.3.3) Dispositifs et organismes d'encadrement des investissements

Parallèlement à la mise en place des politiques fiscales incitatives, les pays en question ont accordé une grande importance à la mise en place d'organismes de promotion visant à attirer les investisseurs étrangers. Ces organismes sont chargés de coordonner la mise en œuvre des objectifs définis dans le cadre de la stratégie d'attractivité en matière de promotion des IDE (construction d'une image fiscale forte et positive du pays d'accueil, prestation de services aux investisseurs étrangers...).

En Algérie, l'ensemble des actions de promotion des investissements étrangers est placé sous la responsabilité de du Conseil National d'Investissement (CNI) et de l'Agence Nationale du Développement des Investissements (ANDI)¹¹⁷ qui a remplacé l'Agence de promotion, de Soutien et de Suivi des Investissements (APSI). En Tunisie c'est l'équivalent de l'Agence de Promotion de l'Investissement Extérieur (APIE)¹¹⁸, de l'Agence de Promotion

¹¹⁶Les tarifs de douanes sont fixés par la loi 73-45 du 23 juillet 1973. Ils subissent, périodiquement, des modifications apportées par les lois de finances qui tiennent compte des exigences fiscales et des conjonctures économiques. En 1987, sous l'influence de la Banque mondiale et dans le cadre du P.A.S., les pouvoirs publics tunisiens ont envisagé des mesures visant la réduction du taux de protection effective à 25 %, et ce à l'horizon de 1991 et une suppression totale de tous les tarifs douaniers à l'horizon de 2007.

¹¹⁷L'ordonnance n°01-03 du 20 août 2001, complétée par l'Ordonnance n°06-08 du 15 juillet 2006, JORADP n° 47.

¹¹⁸Créée en 1995 sous la tutelle du Ministère du Développement et de la Coopération Internationale. Cette agence dispose de 6 bureaux à l'étranger (Bruxelles, Chicago, Londres, Cologne, Milan et Paris). Son rôle est la promotion et l'attraction des IDE, information et sensibilisation des milieux d'affaires étrangers, accueil et assistance des investisseurs étrangers à s'installer et à étendre leurs activités en Tunisie... Pour réussir sa mission, l'agence réalise des études comparatives sur les facteurs de localisation à l'étranger ainsi que les coûts de production de plusieurs produits. Ces études sont réalisées par le biais des bureaux de consulting internationaux et ce, pour déterminer la position concurrentielle de la Tunisie.

de l'industrie (API)¹¹⁹. Au Maroc, les institutions publiques concernées par l'investissement étranger sont : la Direction des Investissements (rattachée au Ministère des Affaires Economiques et Générales), la Commission des Investissements¹²⁰, les Centres régionaux d'Investissement¹²¹, le Fonds Hassan II pour le Développement Economique et Social¹²².

2.3.4) Les cadres juridiques régissant les IDE

En Algérie, le décret législatif n° 93-12 du 5 octobre 1993 relatif à la promotion des investissements, constitue de ce fait le principal instrument de reprise de l'économie algérienne. Cependant, la politique d'incitation à l'investissement mise en œuvre depuis la promulgation de ce texte et même avant sa promulgation¹²³ avait manifesté à travers la multiplication des stimulants fiscaux, en faisant plus que les pays limitrophes.

Ce décret législatif portant code des investissements a été modifié et complété par l'ordonnance n°01-03 du 20, août 2001 relative au développement de l'investissement. Elle fixe le régime fiscal applicable aux investissements nationaux et étrangers, dans des activités économiques de production de biens et services ainsi que dans le cadre de l'attribution de concessions et/ou de licence. Cette ordonnance prévoit deux régimes d'octroi des avantages fiscaux : un régime général et un autre dérogatoire. Le régime général, quant à lui, a prévu des incitations fiscales, parafiscales et douanières, notamment l'application du taux réduit en matière de droits de douane et franchise de la TVA pour les équipements importés et entrant

¹¹⁹Cette agence dispose de 24 directions régionales à travers tous les gouvernorats. Elle a pour rôle d'inciter les investisseurs tunisiens et étrangers à investir dans le secteur de l'industrie et des services liés à l'industrie.

¹²⁰Instituée par une circulaire du Premier Ministre, n° 44-98 du 28/09/1998), chargée d'agréeer les contrats particuliers, objet de l'article 17 de la Charte. La Commission statue également sur les problèmes qui bloquent la réalisation de tout projet d'investissement.

¹²¹Ils sont au nombre de 16, ils ont deux fonctions principales : aider à la création d'entreprise et assister les investisseurs. Ils ont été créés pour traduire la volonté royale (lettre royale du 9 janvier 2002) de déconcentrer le centre de décision vers les régions.

¹²²Créé par la loi n°36-01 du 29 janvier 2002.

¹²³L'Algérie a cherché au lendemain de l'indépendance à attirer le capital étranger et l'intégrer au développement économique et social national. Dès le 23 juillet 1963, l'Algérie a promulgué un code destiné aux investisseurs étrangers. Même si à cette époque l'Algérie ne présentait pas d'avantages particuliers, la démarche se poursuit. Après l'échec du premier code, un nouveau code a vu le jour en 1966 (ordonnance du 15 septembre). Les IDE dans le secteur des hydrocarbures sont en expansion au détriment des autres secteurs.

directement dans la réalisation de l'investissement...Durant la phase d'exploitation, l'investisseur bénéficie des exonérations de l'IBS, de la TAP pendant une durée de trois ans. Le régime dérogatoire a prévu aussi des avantages fiscaux, offerts en fonction de la zone d'installation de l'activité et suivant l'intérêt particulier que peut apporter l'investisseur à l'économie nationale.

Aussi, la politique d'incitation à l'investissement s'est déployée en s'affirmant de plus en plus généreuse. En plus de code des investissements, il a été mis en place un fonds spécial pour la promotion des exportations par la loi de finances 1996. Ce fonds est destiné à apporter un soutien financier aux activités d'exportations hors hydrocarbure en leur accordant des avantages fiscaux sous forme d'exonération.

Le Maroc, quant à lui, ne possède pas d'une législation spécifique qui codifie dans un seul texte l'ensemble du régime juridique applicable à l'investissement étranger. L'IDE est régi en partie par la loi cadre n° 18-95, formant Charte de l'investissement. Ce texte ne s'adresse pas uniquement aux investisseurs étrangers, il régit aussi l'investissement domestique.

Il a lieu de souligner que cette Charte a remplacé les neuf (09) codes d'investissement sectoriels existant auparavant.

Concernant les garanties offertes à l'investisseur, les trois législations (algérienne, marocaine et tunisienne) ont proclamé les garanties de transfert et de la sécurité juridique (Art 15 du code algérien, Art 23 de la charte marocaine, en Tunisie, elle découle du principe constitutionnel de l'État de droit). L'investisseur bénéficie de la faculté du recours à l'arbitrage en cas de différends (Art 17 du code algérien, Art 67 du code tunisien).

2.3.5) Les conventions fiscales comme facteur de promotion des IDE

Au Maghreb comme ailleurs, le réseau conventionnel est devenu un élément pour mesurer la compétitivité d'un système fiscal. Les États maghrébins s'emploient à renforcer leur compétitivité fiscale et protéger les investisseurs étrangers par des conventions fiscales.

De ce fait, les pays maghrébins ont conclu des conventions fiscales de non double imposition dont le but essentiel est d'éviter que les avantages fiscaux concédés au profit des investisseurs soient le motif de la délocalisation de la base imposable mobile.

Tableau n° 1.5 : Accords d'investissements et conventions de non double imposition dans les pays maghrébins (Algérie-Maroc-Tunisie).

Pays	Accords d'investissements conclus entre 1995 et 2002	Accords de non double imposition conclus entre 1995 et 2002
Algérie	22	12
Maroc	29	10
Tunisie	16	11

Source : *Rapport CNUCED, 2004.*

Sur ce plan conventionnel, l'Algérie, le Maroc et la Tunisie ont même soutenu leurs positions en multipliant les conventions de protection réciproque des investissements et les accords de partenariat. Ils ont adhéré à l'Agence Multinationale de Garantie des Investissements (AMGI) et au Centre International pour le Règlement des Différends relatifs aux Investissements (CIRDI).

2.3.6) Les limites des conventions fiscales

Dire que les conventions fiscales jouent un rôle essentiel en matière d'attractivité des IDE, c'est une vision partiellement soutenue. Dès lors, les conventions fiscales ne peuvent pas nous renseigner sur le montant ni le nombre de projets attirés, elles remplissent cinq fonctions principales : la répartition des juridictions fiscales ; l'ajustement de la double imposition ; la prévention de l'évasion fiscale internationale ; la résolution des questions fiscales internationales et la coopération économique des pays.

Dans ce sens, comment expliquer certains pays sans qu'ils concluent des conventions fiscales, ils ont pu attirer des flux d'IDE importants.

2.3.7) La tendance des taux d'imposition dans le cadre des réformes fiscales

Les réformes fiscales auxquelles se livrent les Etats, en agissant sur les paramètres du régime fiscal de droit commun ont été accompagnées de la modération des taux d'impositions.

Si le continent européen a été le théâtre de cette compétition à la baisse des taux d'imposition, le Maghreb ne pouvait pas échapper à cet irrésistible courant.

Dans ce cadre, la Tunisie a adopté, en 2006, une loi portant réduction des taux d'impôt et allègement de la pression fiscale sur les entreprises. Le Maroc a réduit, quoique d'une manière modeste, le taux de l'impôt sur les sociétés à 35 %. L'Algérie l'avait fixé en 1999 à 30 %, et ramené à 25 % dans le cadre de la loi de finances complémentaire 2006¹²⁴ et à 19 % pour les activités de production, travaux publics et activités industrielles ; dans le cadre de la loi de finances complémentaire 2009. En Algérie, la protection douanière a été également allégée et le taux maximum des droits de douane à l'importation a été abaissé pour la première fois en 1996 de 60 % à 50 %, puis le 1^{er} janvier 1997 à 45 %. Et dès l'année 2017, normalement, selon les dispositions de l'accord euro-méditerranéen, l'Algérie va procéder à l'annulation totale de ses droits de douane.

En ce qui concerne le bénéfice réinvesti, il est, par ailleurs, totalement défiscalisé en Tunisie (Art 23 du code tunisien des investissements) et il l'est partiellement en Algérie (Art 150 du code algérien des impôts directs).

2.3.8) Classement des systèmes fiscaux : algérien, marocain et tunisien

Sur la base des travaux réalisés par le Cabinet Price Waterhouse Coopers, en partenariat avec la Banque mondiale, portant évaluation de l'environnement fiscal mondial de 183 pays, et sur la base de trois critères (nombre de paiements à effectuer par an; nombre d'heures consacrées par an et taux d'imposition total ou la pression fiscale globale), le tableau ci-après illustre l'attractivité des systèmes fiscaux de l'Algérie, du Maroc et de la Tunisie, pour les années 2011 et 2012.

¹²⁴Loi 90-36 du 31 décembre 1990 portant loi de finances pour 1991, JORADP n° 57.

Tableau n° 1.6 : L'attractivité fiscale des pays du Maghreb (Algérie-Maroc-Tunisie)

PAYS	Années	Classement sur 183 pays	Nombre de paiements à effectuer (nb/an)	Nombre d'heures consacrées (h/an)	Taux d'imposition total (%)
Algérie	2011	168	116	161	49,6
	2012	164	96	162	172
Maroc	2011	124	93	145	99
	2012	108	59	102	141
Tunisie	2011	58	15	41	155
	2012	61	17	44	158

Source : *Rapports de PwC, Paying Taxes, 2011/2012.*

Cette situation montre que l'Algérie est épinglée par son manque d'attractivité fiscale. En effet, sur le chapitre « nombre de paiements effectués/an », l'Algérie est à la traîne par rapport à la Tunisie et au Maroc. Elle pointe au 116^{ème} rang. Elle a relativement amélioré sa position en 2012 en se classant 96^{ème}. La Tunisie par contre occupe respectivement en 2011 et en 2012 la 15^{ème} et 17^{ème} position sur un total de 183 pays.

En ce qui concerne le critère « nombre d'heures consacrées pour effectuer son devoir fiscal », l'Algérie figure à 161^{ème} rang en 2011 et 162^{ème} rang en 2012. Elle se trouve encore une fois au fond de classement. Le Maroc n'est pas vraiment distancé dans ce domaine par rapport à l'Algérie, elle est au 145^{ème} rang en 2011 et un peu loin en 2012 (102^{ème} rang). Toutefois, la Tunisie dépasse largement l'Algérie et le Maroc. Son classement est relativement bon, elle est au 41^{ème} rang en 2011 et au 44^{ème} rang en 2012.

Quant au total des taux d'imposition, l'Algérie, affiche, par rapport à ses concurrents, une bonne position en 2011 et la Tunisie se positionne au fond de classement. En 2012, le Maroc se trouve au 141^{ème} rang, mieux placé par rapport à l'Algérie et la Tunisie, mais tous les trois pays se trouvent ainsi au fond de classement.

Sur la base des trois critères sus cités, et selon les auteurs de ce rapport, l'Algérie demeure cependant la moins attractive par rapport aux pays voisins, 168^{ème} rang en 2011 et 164^{ème} rang en 2012. Le pays fiscalement le plus attractif est la Tunisie, elle se positionne 58^{ème} en 2011 et 61^{ème} en 2012 et ce, revient indubitablement à la modernisation de son système fiscal et de son administration fiscale.

Dans les années à venir, ce classement sera probablement basculé en faveur de l'Algérie ou du Maroc¹²⁵. Ce constat puise ses arguments dans les événements politiques survenus dans les trois pays lors du printemps arabe, les réformes engagées et le degré d'amortissement des chocs.

Il demeure entendu que des événements politiques dans une région peuvent influencer sur la politique fiscale d'un (des) pays, et par voie de conséquence sur son (leur) attractivité pour les investisseurs étrangers, car le risque politique et économique est très élevé.

2.3.9) Constat sur la concurrence fiscale intermaghrébine

La concurrence fiscale à laquelle se livrent les États maghrébins, en agissant sur les paramètres du régime fiscal de droit commun, peut prendre la forme de concurrence fiscale par comparaison (**le mimétisme fiscal**), c'est-à-dire chaque État imite son voisin en s'alignant sur sa politique fiscale incitative. Elle reste toujours timide, car les conditions d'une concurrence fiscale acharnée ne sont pas réunies.

Il y a lieu de le rappeler qu'une concurrence fiscale pour qu'elle puisse pleinement jouer son rôle, les conditions ci-après devraient être réunies, notamment :

- l'économie est composée de N régions. Cette économie est parfaitement intégrée monétairement ;
- le capital est parfaitement mobile et le travail immobile ;
- le stock de capital est fixe ;
- le capital est parfaitement divisible, se déplace et s'implante là où le rendement après impôt est le plus élevé.

De ce fait, l'attractivité des IDE que confèrent les incitations fiscales n'a pas nécessairement fait ses preuves. En effet, les IDE attirés par ces trois pays (Algérie, Maroc, Tunisie) demeurent de taille très modeste et de faible valeur ajoutée. Le volume n'a jamais dépassé 1 % du volume global des IDE dans le monde¹²⁶.

¹²⁵Une hypothèse qui reste à confirmer ou à affirmer dans les prochaines années, sur la base des rapports qui seront publiés par les mêmes organismes.

¹²⁶Voir les rapports de la CNUCED sur l'investissement dans le monde.

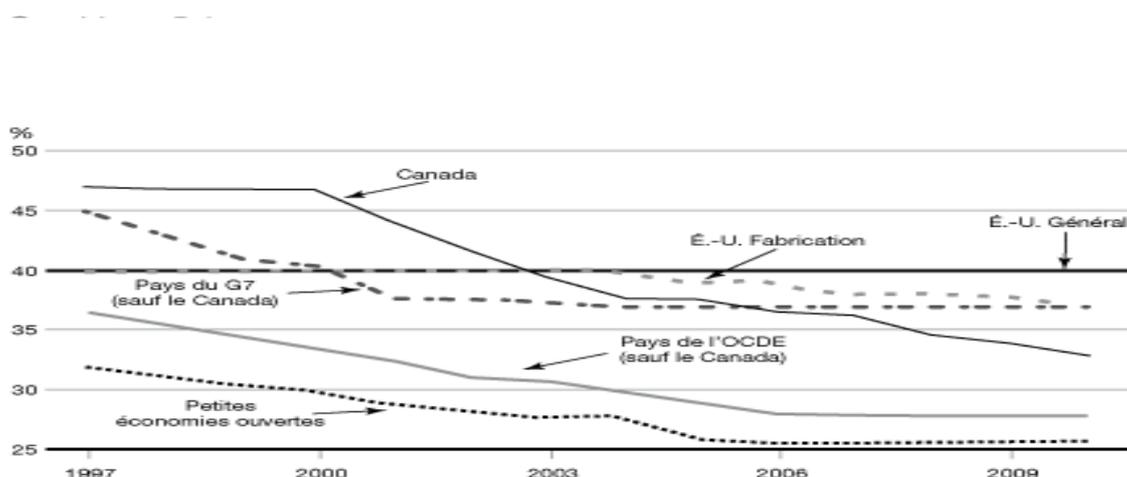
De surcroît, les flux d'investissement entre les trois pays précités sont quasiment insignifiants¹²⁷. Cela se justifie par l'échec de l'intégration économique et dans l'hypothèse où celle-ci est réussie, la concurrence fiscale prend une autre forme, elle sera davantage **active**¹²⁸.

2.4) Conclusion sur l'évolution des taux d'imposition des sociétés dans le monde

Au plan international, les taux d'imposition sur le revenu des sociétés ont tendance à fléchir. Les capitaux étant de plus en plus mobiles, chaque pays a besoin d'un avantage fiscal pour encourager les investisseurs étrangers à s'implanter sur son territoire plutôt qu'étranger.

A l'heure actuelle, la tendance vers la baisse des taux d'imposition est généralisée. C'est un phénomène mondial comme l'indique la figure ci-dessous.

Figure n° 1.2 : L'évolution des taux d'imposition des sociétés au plan international



Source : <http://www.fin.gc.ca/ec2006/plan/plc5-fra.asp>

¹²⁷ « Le commerce intermaghrébin représente moins de 2 % du commerce extérieur des pays de l'UMA, alors que l'Union européenne concentre 70 % de leurs échanges ». InF .A. Houda, « UMA : vingt ans de surplace, mais toujours indispensable », disponible sur le site : <http://www.lavieeco.com/news/politique/uma-vingt-ans-de-surplace-mais-toujours-indispensable-13002.html>. Date de consultation : 05/11/2013.

¹²⁸ L'esprit du texte fondateur de l'UMA (Convention du Marrakech) stipule dans ses articles 2 et 3 que l'union vise « (...) la libre circulation des personnes, des marchandises et des capitaux » mais, la réalité démontre le contraire.

Conclusion

Tout au long de ce chapitre nous nous sommes efforcés d'une part, de nous familiariser avec le concept de la concurrence fiscale institutionnelle, et d'autre part de vérifier l'universalisation de ce phénomène.

Nous avons pu le constater que la concurrence fiscale ne date pas d'aujourd'hui, elle est née aux États-Unis et elle s'est vite développée entre les pays de l'OCDE et de l'Union européenne. Ce phénomène a touché aussi les pays en développement. De ce fait, l'épicentre de la concurrence fiscale s'élargit davantage.

Ainsi, la concurrence fiscale entre États est inévitable puisqu'elle fait partie de la logique concurrentielle qui gouverne le monde. Ce jeu qui se dessine peut :

- prendre plusieurs formes selon le contexte dans lequel elle est exercée et selon l'objectif recherché par un groupe de pays ;
- conduire, pour des besoins de stabilité des ressources fiscales, à une forme de « mercantilisme fiscal »¹²⁹, d'État Léviathan ou d'État prédateur ;
- être efficace pour un pays si elle est financièrement et économiquement rentable et ce, demeure l'objectif premier de toute politique fiscale;
- être défavorable et provoquer des dégradations de la situation fiscale d'un pays et le placer sous une surveillance négative des organisations internationales dans la mesure où les avantages concédés au profit des opérateurs étrangers sont accompagnés de restrictions (obligations de réinvestissements des bénéficiaires dans l'économie du pays hôte, interdictions en matière de rapatriement des bénéficiaires vers l'étranger,...) ;
- ouvrir la voie aux montages fiscaux des firmes multinationales. Cela résulte de l'usure des systèmes fiscaux nationaux, des défaillances juridiques et des vides juridiques des législations fiscales nationales. **C'est autour de ce dernier point que nous allons organiser le deuxième chapitre.**

¹²⁹Jean-Philippe Cotis, « Organisation pour la Coopération et le Développement Économique », In « Croissance équitable et concurrence fiscale », La documentation française, Paris, 2005, p.148.

CHAPITRE II

STRATÉGIES FISCALES DES FIRMES MULTINATIONALES

Introduction

En ce monde, rien n'est certain, à part la mort et les impôts (B. Franklin, homme politique américain). L'approche fiscale des firmes multinationales contredit ce qu'annonce l'auteur de cette citation, car une entreprise multinationale jouit d'un véritable don d'ubiquité : elle peut disparaître dans un pays et naître dans un autre et payer ses impôts sur un territoire donné et y échapper pour beaucoup d'autres.

Par ailleurs, les échappatoires fiscales sont rendues possibles grâce à la mondialisation. Celle-ci a rendu les frontières géographiques poreuses, laissant aux entreprises la liberté de s'établir dans les pays dont l'environnement fiscal est favorable.

Ainsi, dans ce contexte de mondialisation, les États se sont livrés à une bataille fiscale acharnée pour attirer les firmes multinationales. Cette guerre fiscale a produit une mosaïque de systèmes fiscaux à plusieurs dimensions.

Face à ces multiples juridictions fiscales et afin d'optimiser son résultat fiscal, une multinationale procède, à chaque fois que l'opportunité se présente, aux arbitrages fiscaux ou encore, elles sont prêtes à basculer dans l'opacité (fraude fiscale, évasion fiscale...).

L'objectif de ce chapitre est de montrer la nature des stratégies fiscales adoptées par les firmes multinationales pour échapper à l'impôt.

Pour ce faire, nous segmentons ce chapitre en deux sections. Nous nous intéressons dans la première section à la démarche globale d'une stratégie fiscale internationale. Dans la deuxième section nous analysons le comportement des firmes multinationales pour se soustraire à l'impôt.

Cette dernière section sera illustrée par un cas de montage fiscal très sophistiqué, utilisé par le géant du Net américain « Google ».

SECTION 1 : DÉMARCHE GLOBALE D'UNE STRATÉGIE FISCALE INTERNATIONALE

Sur le plan international, les contribuables cherchent toujours à réduire leur charge totale, et ce, pour, au moins, deux raisons principales. En première instance, les contribuables investissent à l'étranger en fonction des impératifs de la concurrence internationale¹. En second lieu, les différences entre les régimes fiscaux internationaux, exacerbées par la concurrence fiscale, fournissent une autre possibilité de réduire la pression fiscale globale en faisant des arbitrages fiscaux.

Cette section s'attache à identifier dans quelle mesure les différences des taux d'imposition des entreprises influent-elles sur les décisions d'investissement des entreprises multinationales. On s'interroge, également, sur les motivations des stratégies fiscales des groupes multinationaux ainsi que les dispositifs nécessaires pour réussir leurs montages fiscaux.

1.1) Impact de la variable fiscale sur la décision d'investissement à l'étranger

1.1.1) Les investissements directs étrangers

1.1.1.1) Cadre conceptuel

L'IDE est une notion amplement évolutive, sa définition diffère selon la nature de la source qui l'apprécie. Selon Tersen et Briscout (1996), « la difficulté essentielle que pose l'IDE est qu'il s'agit d'un phénomène tellement complexe qu'il est difficile d'en appréhender toutes les facettes, mais qu'il est dangereux de chercher à isoler une seule ».

1.1.1.1.1) Définition de l'OCDE

Selon l'OCDE, « l'IDE est une activité par laquelle un investisseur résident dans un pays obtient un intérêt durable et une influence significative dans la gestion d'une entité

¹Dans les années 70, Dunning proposait une approche globale des facteurs explicatifs de l'investissement direct (paradigme OLI ou approche éclectique) dans laquelle apparaissent des éléments comme la concurrence imparfaite, les avantages comparatifs ou l'internalisation des coûts de transaction. Cependant, ce cadre s'avère aujourd'hui insuffisant pour expliquer la majeure partie des IDE, constitués par l'implantation à l'étranger d'unités de production dont les activités sont similaires à celles du pays d'origine.

résidant dans un autre pays. Cette opération peut consister à créer une entreprise entièrement nouvelle (investissement de création) ou, plus généralement, à modifier le statut de propriété des entreprises existantes (par le biais de fusions et acquisitions). Sont également définis comme des investissements directs étrangers d'autres types de transactions financières entre des entreprises apparentées, notamment le réinvestissement des bénéfices de l'entreprise ayant obtenu l'IDE, ou d'autres transferts en capital »².

1.1.1.1.2) Définition du FMI

Il y a investissement direct lorsqu'une entité non-résidente prend un intérêt durable dans une entreprise résidente. Cela implique l'existence d'une relation de long terme entre investisseur direct et l'entreprise investie ainsi qu'un degré significatif d'influence (ou la capacité de l'exercer) de l'investisseur dans la gestion de l'entreprise investie³.

1.1.1.1.3) Définition de la CNUCED

La Conférence des Nations Unies pour le Commerce et le Développement (CNUCED) définit l'IDE comme « l'action d'un investisseur, basée dans un pays donné (pays d'origine), qui acquiert des actifs dans un autre pays (pays d'accueil), avec l'intention de les gérer »⁴.

1.1.1.2) Difficultés de mesure des IDE

L'investissement direct étranger, dans le cadre du développement international des entreprises, consiste à acquérir un intérêt durable dans une entreprise opérant dans une autre économie. L'intérêt durable implique l'existence d'une relation à long terme entre l'investisseur et l'entreprise et le but de l'investisseur est d'avoir un degré d'influence sur la gestion de l'entreprise⁵.

²Définition de référence de l'OCDE des investissements directs internationaux, troisième édition, 1996.

³Cinquième édition du Manuel de la balance des paiements du FMI, 2002.

⁴Définition donnée dans un communiqué de presse de la CNUCED en date du 3 octobre 2000 (disponible sur internet : www.unctad.org). Date de consultation : 25 août 2013.

⁵OCDE (mai 1995), Définition de référence de l'OCDE pour les investisseurs directs internationaux.

D'un point de vue statistique, le FMI et l'OCDE considèrent qu'il y a investissement direct étranger quand une entité non-résidente détient au moins 10 % du capital social d'une entité résidente.

Ce seuil de 10 % est une norme recommandée par le FMI et l'OCDE pour distinguer l'investissement direct étranger (IDE) de l'investissement étranger de portefeuille (IEP).

Toutefois, ce critère minimum de détention du capital social d'une entité étrangère n'est pas retenu par tous les pays du monde. Les méthodes de calcul des flux et du stock d'IDE diffèrent d'un pays à un autre. À titre indicatif, les comptabilités nationales allemande, anglaise et américaine comptabilisent dans leur flux d'IDE entrants et sortants les bénéfices des filiales non rapatriés par les investisseurs, les apports en capital, les avances ou prêts d'actionnaires. Tandis que les comptabilités nationales française, italienne et japonaise ne les considèrent pas comme flux d'IDE.

Ainsi, en ce qui concerne la notion de contrôle ou de pouvoir effectif, le tableau ci-dessus retrace les seuils de propriété adoptés par certains pays :

Tableau n° 2.1 : Seuils de propriété selon les pays.

Seuils	10%	20%	25%	50%	100%
PAYS	Danemark	France	Australie	Autriche	Pays- Bas
	Etats-Unis	Espagne	Japon Grande-Bretagne	Canada	
		Finlande	Allemagne		

Source :

Pierre JACQUEMOT, « *La firme multinationale, une introduction économique* »,
Ed Economica, Paris, 1999, p.13.

Pour disposer des statistiques comparables à l'échelle mondiale, les organismes internationaux (FMI, Banque mondiale, OCDE...) recommandent d'harmoniser les méthodes de calculs des flux ainsi que du stock des IDE. La Banque mondiale⁶, par exemple, recommande une définition pratique pour mesurer les flux d'IDE et d'IEP :

- l'IDE représente : « la somme des apports (en capitaux et en nature), des profits réinvestis et des autres flux de capitaux à long terme et à court terme (établis d'après la balance des paiements), assurés par les investisseurs étrangers »;

- l'IEP représente : « la somme des acquisitions, en toute sorte de titres, effectuées par les investisseurs étrangers. C'est la somme des fonds pays, des certificats de dépôt (nationaux, régionaux ou mondiaux) ou d'autres titres semblables (tels que les bons, effets commerciaux et autres titres commerciaux) et des parts du capital (actions ou autres) acquis par les investisseurs étrangers ».

1.1.1.3) Les IDE dans le monde : état des lieux et perspectives

En se basant sur les données de la CNUCED, les flux des IDE dans le monde avant la crise financière de 2007 ont connu une progression importante pour atteindre un pic historique de 1833 milliards de dollars, dépassant largement celui de 2006 qui était de 1411 milliards de dollars.

Par groupe de pays, les flux entrants et sortants d'investissements directs étrangers pour la période 2000-2007, sont illustrés dans les situations ci-après.

⁶Rapport de la Banque mondiale (1998), p.6.

Tableau n° 2.2: Répartition régionale des flux entrants des investissements directs étrangers 2000-2007

En millions de dollars

	2000		2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Monant	%	Monant	%	Monant	%	Monant	%	Monant	%	Monant	%	Monant	%	Monant	%
Monde	1 398 183	100,00%	824 445	100,00%	625 168	100,00%	561 056	100,00%	717 695	100,00%	958 697	100,00%	1 411 018	100,00%	1 833 324	100,00%
Afrique	9 671	0,69%	19 905	2,41%	14 592	2,33%	18 719	3,34%	18 020	2,51%	29 459	3,07%	45 754	3,24%	52 982	2,89%
Amérique	479 127	34,27%	268 106	32,52%	154 393	24,70%	106 520	18,99%	230 656	32,14%	208 195	21,72%	392 466	27,81%	467 796	25,52%
Asie	163 764	11,71%	126 743	15,37%	114 032	18,24%	131 503	23,44%	189 532	26,41%	222 627	23,22%	289 695	20,53%	361 316	19,71%
Europe	730 023	52,21%	401 370	48,68%	323 262	51,71%	293 552	52,32%	239 683	33,40%	531 499	55,44%	674 912	47,83%	925 032	50,46%
Océanie	15 599	1,12%	8 321	1,01%	18 889	3,02%	10 761	1,92%	39 805	5,55%	33 083	-3,45%	35 192	2,49%	26 199	1,43%
Economies développées	1 134 564	81,15%	600 291	72,81%	442 928	70,85%	361 050	64,35%	403 711	56,25%	611 319	63,77%	940 880	66,68%	1 247 661	68,05%
Economies en transition*	6 995	0,50%	9 762	1,18%	11 274	1,80%	19 892	3,55%	30 367	4,23%	30 971	3,23%	57 167	4,05%	85 942	4,69%
Economie en développement	256 624	18,35%	214 391	26,00%	170 966	27,35%	180 114	32,10%	283 618	39,52%	316 407	33,00%	412 972	29,27%	499 720	27,26%
OCDE	1 152 206	82,41%	628 939	76,29%	463 177	74,09%	371 946	66,29%	420 773	58,63%	626 837	65,38%	942 053	66,76%	1 257 552	68,59%
Les pays de G8	765 497	54,75%	340 516	41,30%	250 487	40,07%	182 965	32,61%	253 815	35,37%	472 233	49,26%	646 119	45,79%	889 605	48,52%
Union Européenne	698 148	49,93%	383 945	46,57%	309 386	49,49%	259 422	46,24%	214 342	29,87%	498 400	51,99%	562 444	39,86%	804 290	43,87%
OPEP	2 065	0,15%	4 978	0,60%	6 765	1,08%	10 472	1,87%	20 520	2,86%	43 986	4,59%	54 169	3,84%	64 268	3,51%
UMA	1 820	0,13%	4 454	0,54%	2 580	0,41%	3 777	0,67%	3 164	0,44%	5 369	0,56%	9 725	0,69%	8 553	0,47%

Source: CNUCED Word Investment Report 2008, Washington DC, USA, www.unctad.org

*: Les pays en transition sont les pays de l'Europe du Sud-Est et de la Communauté d'Etats indépendants (CEI)

Tableau n° 2.3: Répartition régionale des flux sortants des investissements directs étrangers 2000-2007

En millions de dollars

	2000		2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Monant	%	Monant	%	Monant	%	Monant	%	Monant	%	Monant	%	Monant	%	Monant	%
Monde	1 231 639	100,00%	751 297	100,00%	537 424	100,00%	562 760	100,00%	920 151	100,00%	880 808	100,00%	1 323 150	100,00%	1 996 514	100,00%
Afrique	1 518	0,12%	3 031	-0,40%	270	0,05%	1 245	0,22%	2 050	0,22%	2 282	0,26%	7 829	0,59%	6 055	0,30%
Amérique	236 898	19,23%	197 381	26,27%	173 858	32,35%	173 606	30,85%	366 310	39,81%	80 785	9,17%	324 433	24,52%	420 341	21,05%
Asie	118 562	9,63%	88 441	11,77%	71 231	13,25%	54 197	9,63%	125 355	13,62%	129 153	14,66%	206 754	15,63%	278 776	13,96%
Europe	870 883	70,71%	457 610	60,91%	283 796	52,81%	316 954	56,32%	416 329	45,25%	703 141	79,83%	760 263	57,46%	1 264 201	63,32%
Océanie	3 779	0,31%	10 897	1,45%	8 269	1,54%	16 758	2,98%	10 107	1,10%	34 552	-3,92%	23 871	1,80%	27 140	1,36%
Economies développées	1 093 665	88,80%	665 694	88,61%	483 157	89,90%	507 040	90,10%	786 004	85,42%	748 885	85,02%	1 087 186	82,17%	1 692 141	84,75%
Economies en transition*	3 191	0,26%	2 734	0,36%	4 627	0,86%	10 681	1,90%	14 138	1,54%	14 345	1,63%	23 706	1,79%	51 227	2,57%
Economie en développement	134 784	10,94%	82 869	11,03%	49 640	9,24%	45 039	8,00%	120 008	13,04%	117 579	13,35%	212 258	16,04%	253 145	12,68%
OCDE	1 096 237	89,01%	671 694	89,40%	485 017	90,25%	508 159	90,30%	789 553	85,81%	755 167	85,74%	1 082 625	81,82%	1 705 113	85,40%
Les pays de G8	701 732	56,98%	408 546	54,38%	334 341	62,21%	321 030	57,05%	570 547	62,01%	409 227	46,46%	679 105	51,32%	1 235 459	61,88%
Union Européenne	813 128	66,02%	435 395	57,95%	265 636	49,43%	285 205	50,66%	368 006	39,99%	609 267	69,17%	640 542	48,41%	1 142 229	57,21%
OPEP	2 666	0,22%	266	0,04%	3 733	0,69%	2 031	-0,36%	9 633	1,05%	14 421	1,64%	25 681	1,94%	46 777	2,34%
UMA	175	0,01%	63	-0,01%	1	0,00%	93	0,02%	11	0,00%	239	0,03%	16	0,00%	487	0,02%

Source: CNUCED Word Investment Report 2008, Washington DC, USA, www.unctad.org

Toutefois, le renforcement de la crise économique et financière en 2008 a engendré un recul global de 62 milliards de dollars et qui s'est gravement accentué en 2009, soit un repli spectaculaire de 719 milliards de dollars.

Tableau n° 2.4 : Répartition régionale des entrées des investissements directs étrangers 2008-2009 (en milliards de dollars)

	2008		2009	
	Montant	%	Montant	%
Ensemble du monde	1 771		1 114	
Pays développés	1 018	57,5%	566	50,8%
Pays en développement	630	35,6%	478	42,9%
Afrique	72	4,1%	59	5,3%
Amérique latine et Caraïbes	183	10,3%	117	10,5%
Asie occidentale	90	5,1%	68	6,1%
Asie du Sud, de l'Est et du Sud-Est	282	15,9%	233	20,9%
Europe du Sud-Est et CEI	123	6,9%	70	6,3%
Petits pays structurellement faibles et vulnérables	62,1	3,5%	50,5	4,5%
Pays les moins avancés	32	1,8%	28	2,5%
Pays en développement sans littoral	26	1,5%	22	2,0%
Petits pays insulaires en développement	8	1,4%	5	0,4%

Source: CNUCED (2010), *Rapport sur l'investissement dans le monde*, pp.7-8.

Tableau n° 2.5 : Répartition régionale des sorties des investissements directs étrangers 2008-2009 (en milliards de dollars)

	2008		2009	
	Montant	%	Montant	%
Ensemble du monde	1 929		1 101	
Pays développés	1 572	81,5%	821	74,5%
Pays en développement	296	15,4%	229	20,8%
Afrique	10	0,5%	5	0,5%
Amérique latine et Caraïbes	82	4,3%	47	4,3%
Asie occidentale	38	2,0%	23	2,1%
Asie du Sud, de l'Est et du Sud-Est	166	8,6%	153	13,9%
Europe du Sud-Est et CEI	61	3,1%	51	4,6%
Petits pays structurellement faibles et vulnérables	5,8	0,3%	4	0,4%
Pays les moins avancés	3	0,2%	1	0,1%
Pays en développement sans littoral	2	0,1%	3	0,3%
Petits pays insulaires en développement	1	0,0%	0	0,0%

Source: CNUCED (2010), *Rapport sur l'investissement dans le monde*, pp.7-8.

Après les replis de 2008 et de 2009, les flux des IDE ont commencé à se redresser et s'accroître⁷ pour dépasser 1400 milliards de dollars en 2010⁸ et atteindre plus de 1600 milliards de dollars en 2011.

Le volume des investissements étrangers a chuté encore une fois en 2012 de 18% pour s'établir à 1351 milliards de dollars. Cette situation s'explique par⁹ :

- la fragilité économique et les orientations incertaines d'un certain nombre de grands pays ;
- par les incitations à la prudence pour les investisseurs étrangers. En outre, bon nombre de sociétés transnationales ont redimensionné leurs investissements à l'étranger, en procédant à des restructurations, des cessions d'actifs et des relocalisations ;
- par la faiblesse structurelle du système financier mondial ;
- ...

Tableau n° 2.6: Répartition régionale des entrées des investissements directs étrangers 2010-2012 (En milliards de dollars)

	2010		2011		2012	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Ensemble du monde	1 409		1 652		1 351	
Pays développés	696	49,4%	820	49,7%	561	41,5%
Pays en développement	637	45,2%	735	44,5%	703	52,0%
Afrique	44	3,1%	48	2,9%	50	3,7%
Asie	401	28,4%	436	26,4%	407	30,1%
Asie de l'Est et du Sud Est	313	22,2%	343	20,8%	326	24,1%
Asie du Sud	29	2,0%	44	2,7%	34	2,5%
Asie de l'Ouest	59	4,2%	49	3,0%	47	3,5%
Amérique latine et Caraïbes	190	13,5%	249	15,1%	244	18,1%
Océans	3	0,2%	2	0,1%	2	0,2%
Pays en transition	75	5,3%	96	5,8%	87	6,5%
Petits pays structurellement faibles et vulnérables	45	3,2%	56	3,4%	60	4,4%
Pays les moins avancés	19	1,3%	21	1,3%	26	1,9%
Pays en développement sans littoral	27	1,9%	34	2,1%	35	2,6%
Petits pays insulaires en développement	5	0,3%	6	0,3%	6	0,5%

Source: CNUCED (2013), *Rapport sur l'investissement*, pp.3.

⁷CNUCED : « *Rapport sur l'investissement dans le monde* », 2010, p. X.

⁸Situation comparable à celle de 2006, c'est-à-dire avant la crise.

⁹CNUCED : « *Rapport sur l'investissement dans le monde* », 2010, p. X.

Tableau n° 2.7 : Répartition régionale des sorties des investissements directs étrangers 2010-2012 (En milliards de dollars)

	2010		2011		2012	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Ensemble du monde	1 505		1 678		1 391	
Pays développés	1 030	68,4	1 183	70,5%	909	65,4%
Pays en développement	413	27,5%	422	25,2%	426	30,6%
Afrique	9	0,6%	5	0,3%	14	1,0%
Asie	284	18,9%	311	18,5%	308	22,2%
Asie de l'Est et du Sud Est	254	16,9%	271	16,2%	275	19,8%
Asie du Sud	16	1,1%	13	0,8%	9	0,7%
Asie de l'Ouest	13	0,9%	26	1,6%	24	1,7%
Amérique latine et Caraïbes	119	7,9%	105	6,3%	103	7,4%
Océans	1	0,0%	1	0,1%	1	0,0%
Pays en transition	62	4,1%	73	4,3%	55	4,0%
Petits pays structurellement faibles et vulnérables	12	0,8%	10	0,6%	10	0,7%
Pays les moins avancés	3,0	0,2%	3,0	0,2%	5,0	0,4%
Pays en développement sans littoral	9,3	0,6%	5,5	0,3%	3,1	0,2%
Petits pays insulaires en développement	0,3	0,0%	1,8	0,1%	1,8	0,1%

Source: CNUCED (2013), Rapport sur l'investissement, pp.3.

Néanmoins, les prévisions de la CNUCED pour les années à venir demeurent positives en matière d'accélération des flux des investissements étrangers. Les prévisions pour 2014 pourraient atteindre 1600 milliards de dollars et celles de 2015 pourraient atteindre 1800 milliards de dollars. Cette vision optimiste de la CNUCED puise ses arguments de deux sources : la reprise de confiance à moyen terme pour les investisseurs étrangers et le niveau record des liquidités des firmes multinationales pourrait donner lieu à des nouveaux investissements dans le monde.

1.1.1.4) La sensibilité des activités mobiles à la fiscalité dans la détermination de leur localisation : enquêtes et études

Tout phénomène susceptible d'influer d'une manière ou d'une autre sur le choix d'une localisation constitue un facteur de localisation.

La fiscalité peut être un facteur de choix pour un investissement lourd en capital lorsque les données fondamentales exigent de la prendre en considération pour diminuer la charge fiscale pesant sur l'activité globale.

Isal Maurent indiquait dans ce sens : « je connais peu de dirigeants d'entreprise qui, sur un projet, ne demandent pas d'abord comment diminuer les coûts et les frottements fiscaux »¹⁰.

1.1.1.4.1) L'enquête menée par la Chambre de Commerce américaine en France (2002)

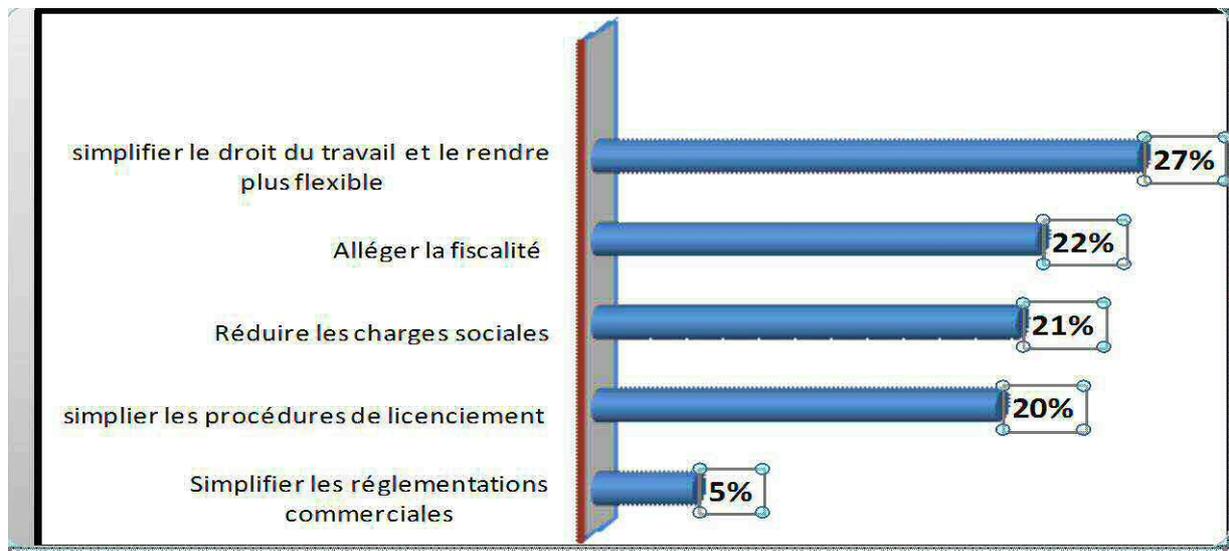
L'enquête menée par la Chambre de Commerce Américaine en France (2002) se base sur les principales réformes relatives à l'investissement étranger.

Pour améliorer l'accueil des IDE en France, les principales réformes proposées par les investisseurs internationaux américains, concernent essentiellement six volets : la réduction du coût de travail, la simplification des réglementations commerciales, la simplification des procédures de licenciement, la réduction des charges sociales, l'allègement de la fiscalité, la simplification et la flexibilité du droit de travail.

Le résultat de l'enquête, exprime en pourcentage le nombre de voix optant pour un critère parmi la population globale des investisseurs, se présente comme suit :

¹⁰ Camille Wecxsteen, « *Mesures fiscales incitatives et localisation des investissements* », Université Robert Schuman, Strasbourg, 1999/2000, p.

Figure n° 2.1 : Principales réformes proposées par les investisseurs internationaux américains.



Source :

Chambre de commerce et d'industrie, Paris (janvier 2002).

D'après cette présentation graphique, le nombre des investisseurs proposant l'allègement de la fiscalité correspond à 22% de l'ensemble des investisseurs. Cela démontre que la fiscalité occupe un rang prépondérant.

De surcroît, l'enquête réalisée par Matthieu Crozet et Miren Lafourcade¹¹ sur les stratégies d'implantation des firmes américaines en Europe, révèle qu'un point supplémentaire d'impôt sur les sociétés réduirait les IDE entrants de 3,3%.

1.1.1.4.2) Étude d'Ernst et Young sur l'attractivité du bassin euro-méditerranéen des IDE (juin 2008)

Pour mettre en évidence le rang et le rôle joué par la fiscalité en matière de décision d'investissement à l'étranger, une autre enquête a été également réalisée par Ernst et Young auprès de 809 entreprises multinationales. Sur la base de 19 critères, la fiscalité se positionne en sixième rang. D'après cette enquête, 46% des entreprises multinationales interrogées ont répondu que les charges fiscales étaient un critère d'implantation très important.

¹¹Matthieu Crozet et Miren Lafourcade : « *La nouvelle économie géographique* », Ed La Découverte, Paris, 2009, p.95-96.

Tableau n° 2.8 : Les critères du choix de localisation : l'avis des investisseurs.

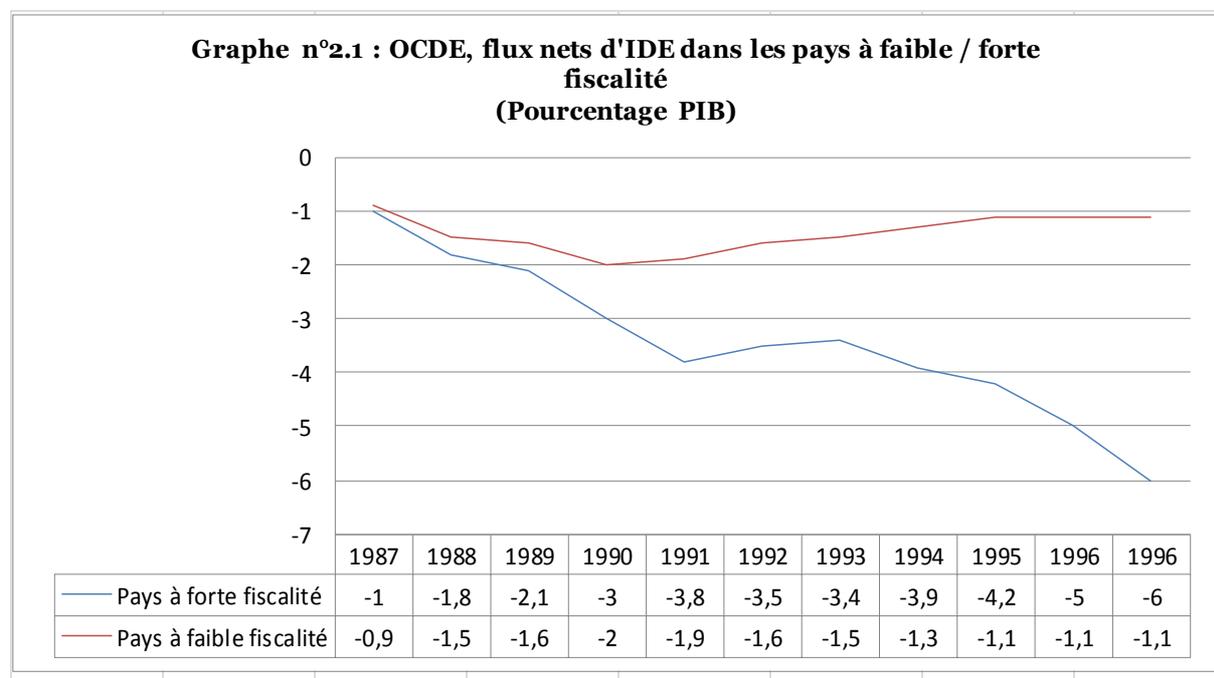
Critères	Importance (en %)		Critères	Importance (en %)	
	Très	Assez		Très	Assez
1. Infrastructures de transport	54	35	11. Expertise spécifique de la zone	33	42
2. Charges et coûts salariaux	52	39	12. Disponibilité et prix des terrains	31	42
3. Gains de productivité potentiels	48	38	13. Qualité des pôles d'innovation et de recherche	29	36
4. Infrastructures de télécommunication	48	40	14. Langue et culture	29	42
5. Environnement politique, juridique et administratif	47	39	15. Régimes spéciaux pour les cadres internationaux et les sièges sociaux	27	42
6. Charges fiscales	46	40	16. Aides publiques	24	41
7. Niveau de qualification de la main-d'œuvre	45	42	17. Appartenance à la zone euro	23	40
8. Marché intérieur du pays ou de la zone	44	39	18. Qualité de vie	23	43
9. Flexibilité du marché du travail	41	42	19. Proximité avec les investissements financiers	22	30
10. Stabilité du climat social	40	48			

Source : Ernst et Young (2007).
Enquête auprès de 809 entreprises multinationales.

1.1.1.4.3) L'étude du FMI et de l'OCDE

Sur le plan domestique, les vérifications empiriques sur l'élasticité des IDE par rapport aux taux d'imposition, démontrent qu'une augmentation du taux d'imposition sur les sociétés d'un point provoque une baisse de 3,3% de la base fiscale pour le pays d'accueil¹².

Sur le plan international, la sensibilité des IDE aux écarts internationaux de taux d'imposition sur le bénéfice des sociétés se traduit comme suit : plus les taux d'imposition sont forts plus les flux d'IDE sortants sont importants, et plus les taux sont faibles plus les flux d'IDE entrants sont considérables (Graphe n° 2.1)¹³.



Source : FMI et estimation de ses services, 1998.

Hines (1996), dans son étude empirique portant sur la distribution de l'IDE dans les différents États des États-Unis, constate qu'une augmentation du taux d'imposition de 1% se traduit par une diminution de 9% des IDE.

¹²NICOLAS Chatelais, « Élasticité des bases fiscales (composées des profits des sociétés) en Europe », Document du travail du Centre d'Économie de la Sorbonne, Paris, 2011, p.28.

¹³Christian Saint-Etienne et Jacques Le Cacheux, « Croissance équitable et concurrence fiscale », La Documentation française, Paris, 2005, p.216.

Gorter et Patrickh (2003) ont montré que les investisseurs européens accroissent leurs investissements dans d'autres pays européens d'environ 4% lorsque le taux de taxation des revenus des entreprises baissait dans ces pays d'un point de pourcentage par rapport à la moyenne européenne.

Matthieu Crozet et Miren Lafourcade (La Nouvelle Économie Géographique, 2009, p.96) considèrent qu'une hausse de 1% des taux d'imposition dans l'espace européen réduirait de 1,3% la probabilité qu'une firme américaine localise sa filiale au Royaume-Uni, de 1% la probabilité qu'elle choisisse l'Allemagne et de seulement 0,5% la probabilité qu'elle choisisse la France.

1.1.1.4.4) L'étude du Parlement européen

L'impact de fiscalité sur les flux d'IDE ne dépend pas uniquement des effets d'agglomération ni des incitations fiscales, mais aussi des régimes de taxation des bénéfices de la société mère et de ses filiales implantées à l'étranger.

Le régime qui peut influencer sur l'implantation d'une société à l'étranger est le régime d'**exemption totale** des bénéfices rapatriés depuis l'étranger. Dans le cadre d'un tel régime, les bénéfices générés par une filiale dans un pays étranger sont taxés selon la législation fiscale et le taux d'imposition en vigueur dans ce pays. Si les bénéfices sont rapatriés par la société mère, ils ne sont pas taxés dans le pays d'origine de la société mère, ils sont totalement exempts d'imposition. En vertu de ce régime, les multinationales sont incitées à implanter leurs filiales dans des pays à faible taux d'imposition pour qu'elles puissent économiser la différence entre le taux d'imposition (élevé) du pays d'origine et les taux faibles des pays étrangers.

Les préoccupations des États relatives à la concurrence sont donc pertinentes dans le cadre d'un tel régime. Parmi les pays qui adoptent ce régime, on peut citer : France, Allemagne, Luxembourg, Pays-Bas, Espagne, la Belgique et l'Italie (exemption à 95 %).

Toutefois, sous le **régime de crédit partiel**, les bénéfices réalisés par une filiale sont imposés selon la législation applicable dans le pays d'accueil. Néanmoins, si les bénéfices sont rapatriés, la société mère reçoit un crédit pour les impôts versés à l'étranger, mais elle

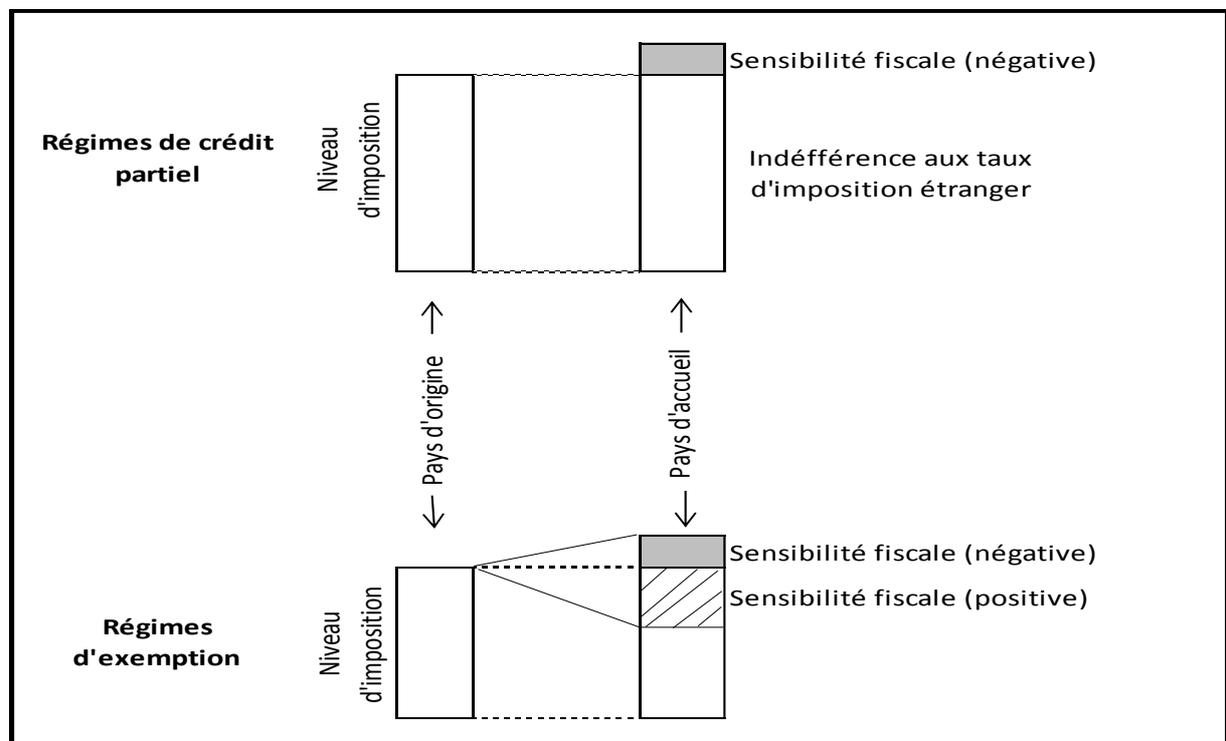
doit s'acquitter des impôts dans le pays d'origine conformément à la législation fiscale nationale en vigueur.

Dans le cadre de ce régime, les multinationales ne se soucient pas des divergences fiscales tant que le taux national est supérieur au taux étranger, puisqu'elles doivent de toute façon payer le taux d'imposition national. Elles ne réagissent aux divergences fiscales que si le taux d'imposition national est inférieur aux taux étrangers, car elles ne sont pas remboursées pour les impôts excessifs payés à l'étranger.

Dans ce régime, l'effet de la concurrence fiscale diffère radicalement de ce qui se passe dans le régime d'exemption, puisque la sensibilité des IDE aux dégrèvements fiscaux à l'étranger disparaît.

Parmi les pays qui appliquent ce régime, on trouve : Irlande, Royaume-Uni, États-Unis, Japon.

Figure n° 2.2 : La sensibilité des IDE aux régimes fiscaux appliqués



Source :

Parlement européen, « *La réforme fiscale dans les États membres de l'UE* », Document de travail, ECO 127 FR, 2001, p.54.

1.1.1.4.5) L'impact des réformes fiscales sur les flux entrants des IDE

1.1.1.4.5.1) Le cas de la réforme fiscale en Allemagne

Comme nous l'avons expliqué dans le chapitre I, la plupart des pays de l'UE ont appliqué ou annoncé des réductions d'impôt sur les sociétés. Pour illustrer les résultats d'une réforme engagée en Allemagne en 2000 et son impact sur les IDE entrants dans ce pays par rapport à ses partenaires européens, nous reprenons l'étude réalisée par le Parlement européen.

Pour mesurer l'impact de la réforme fiscale en Allemagne, le Parlement européen a effectué des simulations sur la base d'un modèle dit « Marmotte¹⁴ ». En effet, en raison des réductions considérables des taux d'imposition sur les sociétés en Allemagne, en passant de 52% à 39%, l'Allemagne a joui dès lors d'un avantage assez important puis que le pays a enregistré une hausse annuelle de 1,8 milliards de dollars d'IDE entrants. Cette hausse provient :

- d'une réduction importante des taux d'imposition sur les sociétés en Allemagne par rapport à ses partenaires (pour plus de détail, voir tableau 1.1., chapitre 1) ;
- des avantages fiscaux accordés par le gouvernement allemand aux firmes multinationales en bénéficiant du régime d'exemption fiscales pour les bénéfices rapatriés ;
- des pertes des flux d'IDE entrants pour les pays qui appliquent le régime de crédit. Cela s'explique aussi par le fait que les entreprises allemandes réduiraient leurs investissements en dehors de l'Allemagne.

Toutefois, l'attractivité des flux entrants d'IDE pour l'Allemagne était au détriment des autres pays partenaires de l'UE et les pays en dehors de l'Europe, comme le montre le tableau ci-dessous. Cet exercice de simulation confirme donc l'externalité négative associée à une stratégie fiscale non coopérative entre les pays de l'UE.

¹⁴ C'est un instrument de simulation de réformes fiscales, comprenant environ 50 équations par pays.

Tableau n°2.9. L'impact de la réforme fiscale 2000 en Allemagne

Pays	IED entrants observés (millions USD)	Impact de la réforme fiscale allemande (millions USD)	Bénéfices en % du total des IED entrants dans les pays de l'échantillon
Bel-Luxg	5.507	-229	-0,2
Allemagne	21.815	1826	1,7
Danemark	1.387	-234	-0,2
Espagne	1.051	-253	-0,2
France	6.917	-218	-0,2
R-U	28.554	-220	-0,2
Irlande	4.968	-240	-0,2
Italie	2.106	-256	-0,2
Japon	5.516	-207	-0,2
Pays-Bas	4.378	-222	-0,2
Etats-Unis	24.154	-221	-0,2
Total	106.354	-475	-0,4
Sous-total E-15	76683	-47	0,0

Source :

Parlement européen, « La réforme fiscale dans les pays membres de l'UE », ECON 17 FR, 2001, p.63.

1.1.1.4.5.2) Le cas de l'Algérie

Pour le cas de l'Algérie, la réduction du taux d'imposition sur les sociétés de 5% de 2005 à 2009 a encouragé, comme le montre la situation ci-après, les flux entrants des IDE :

Tableau n° 2.10 : Taux de l'IBS et flux entrants des IDE en Algérie

Années	2005	2006	2007	2008	2009
Taux de l'IBS	30%	25%	25%	25%	25% ; 19%
Montants des IDE (Milliards de \$)	1,08	1,8	1,6	2,7	2,8

Source : réalisé par nos soins.

1.1.2) Stratégies fiscales internationales des FMN : motivations essentielles

1.1.2.1) Gestion fiscale du groupe

La gestion fiscale d'une firme multinationale est différente de celle d'une société exerçant son activité à l'échelle nationale. L'esprit de la gestion fiscale du groupe est d'assurer l'intégration fiscale de toutes les filiales. Vu la complexité de l'intégration et la consolidation fiscale du groupe, une firme multinationale devrait faire preuve d'habileté¹⁵ et d'intelligence fiscales en faisant recours à des techniques les plus sophistiquées et les plus complexes¹⁶.

C'est dans ce sillage que Maurice COZIAN déclare que la gestion fiscale est devenue un art et une science, presque une industrie¹⁷. Cette thèse est partagée aussi par Thierry LAMORLETTE et Patrick RASSAT en soulignant que « la fiscalité n'est plus une technique isolée, elle est au carrefour de toutes les disciplines de management »¹⁸.

Jean-Luc Rossignol a eu l'occasion de l'écrire, « la fiscalité est un instrument de la politique de l'entreprise, qui a ses objectifs et sa propre rationalité [...]. Considérée il y a quelques années comme une contrainte qu'il convenait de subir passivement, la fiscalité est devenue, sans conteste, un paramètre de gestion de toute l'organisation »¹⁹. De ce fait, le langage utilisé, aujourd'hui, par les gestionnaires est révélateur. Autrefois, les juristes parlaient de la voie la moins imposée, actuellement, on parle de la stratégie fiscale, d'optimisation fiscale, de défiscalisation ou de tax planning...²⁰.

¹⁵ « L'habileté fiscale n'est pas le signe d'une pingrerie malade ; c'est une qualité que l'on se doit cultiver », réflexion du M. Bruno Martin Laprade, In Maurice Cozian : « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Ed Litec, 4^{ème} Ed, Paris, 1999, p.20.

¹⁶ BERNARD Castagnède : « Précis de fiscalité internationale », 2^{ème} édition mise à jour, Ed PUF, Paris, 2006, p.199.

¹⁷ Maurice Cozian, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Ed Litec, 4^{ème} Ed, Paris, 1999, p.20.

¹⁸ Thierry LAMORLETTE et Patrick RASSAT, « Stratégie fiscale internationale : la guerre fiscale mondiale, la fin des paradis fiscaux, les nouvelles opportunités », Op. cit. , p.223.

¹⁹ Jean-Luc Rossignol, « Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise », Revue Management et avenir, n° 33, 2010/3, pp.175-186.

²⁰ Maurice Cozian, op.cit., p.20.

1.1.2.2) Réalisation des bénéfices

L'importance de la gestion fiscale du groupe se trouve, donc, dans les propos de ROGER Duccini : « parmi les multiples façons de perdre de l'argent, la méconnaissance de la fiscalité en est certainement l'une des plus sûres et sans contrepartie. Maîtriser, en revanche, cette discipline peut contribuer à en faire gagner »²¹.

1.1.2.3) Éviter les situations de double ou de multiple imposition

1.1.2.3.1) Les causes de double imposition

Les multiples impositions internationales sont un problème majeur de la fiscalité internationale, une composante incontournable à laquelle sont confrontées les multinationales dans leur stratégie d'implantation à l'étranger.

Les causes de ces multiples impositions trouvent leur origine dans :

- l'entière souveraineté fiscale²² des États qui ont chacun toute latitude pour exercer leur droit d'imposer, l'un parce qu'il se considère comme l'État de la résidence²³ et l'autre parce qu'il estime que le revenu réalisé trouve sa source²⁴ sur son territoire (conflit de qualification);
- l'internationalisation de l'économie ainsi que les complexités et les contradictions des dispositifs fiscaux nationaux.

²¹Roger Duccini, « *Fiscalité des contrats internationaux* », Ed Litec, Paris, 1991, p. XXIII.

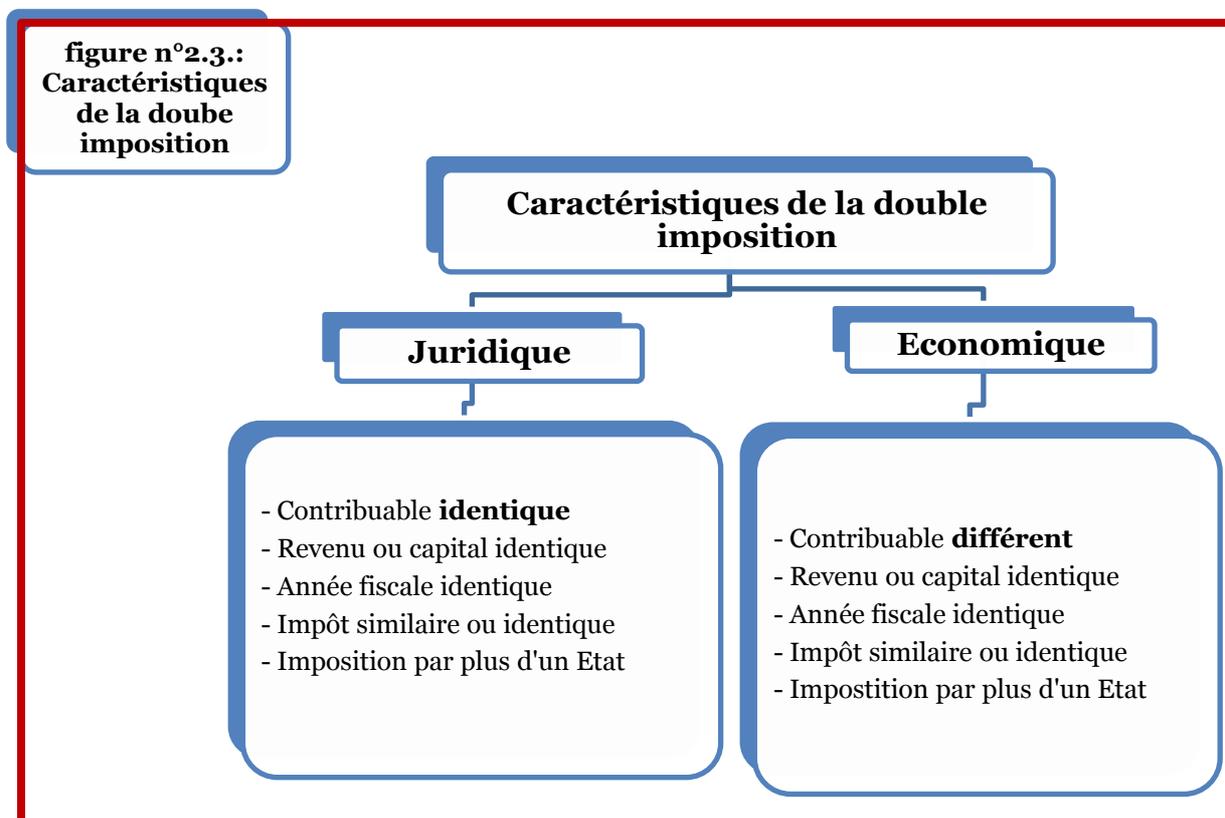
²²BRUNO Gouthière, « *Les impôts dans les affaires internationales* », Ed FRANCIS LEFEBVRE, 7^{ème} édition, Paris, 2007, p.130.

²³La notion de résidence varie sensiblement suivant les juridictions. Certains pays comme les États unis et Royaume-Uni traitent toute compagnie immatriculée dans leur juridiction comme résidente fiscalement. Pour d'autres pays comme la France, son statut de résident est déterminé par référence à un autre critère que l'endroit d'immatriculation (exemple: la place où l'entité est gérée, contrôlée). À cause de ces divergences, il est fort possible que deux États considèrent la même compagnie comme étant résidente dans chacun d'entre eux.

²⁴Même si une personne n'est ni citoyenne, ni résidente d'un État, ce dernier peut se prévaloir de sa compétence sur le revenu dérivé, provenant de son territoire. Un lien juridique justifie le principe de la source.

1.1.2.3.2) Les formes de doubles ou de multiples impositions

D'une manière générale, deux situations de double imposition à distinguer, à savoir : une double imposition juridique et une double imposition économique.



Source :

Olivier R. Hoor, « Le modèle OCDE de convention fiscale, analyse technique détaillée », Editions juridiques et fiscales, Édition 2011, p.28.

À la différence de la double imposition juridique internationale qui résulte de la perception d'un impôt comparable dans deux (ou plusieurs) États auprès d'un même contribuable, sur une même matière imposable, et pour une même période de temps, la double imposition économique résulte de la divergence d'appréciation, par des administrations fiscales de chacun des États intéressés, des revenus à prendre en considération pour la détermination de l'assiette de l'impôt dont chacune des sociétés est redevable²⁵.

²⁵Olivier R. Hoor, « Le modèle OCDE de convention fiscale, analyse technique détaillée », Éditions juridiques et fiscales, Édition 2011, p.28.

La double imposition économique internationale peut résulter de règles conflictuelles concernant l'ajout ou la déduction des composantes négatives ou positives du revenu ou de la fortune dont, à titre illustratif, les ajustements en matière de prix de transfert²⁶.

1.2) Les préalables pour la mise en œuvre d'une stratégie fiscale à l'international

Face à la complexité des systèmes fiscaux mondiaux, les contribuables ne sont pas désarmés. Étant donné que le système fiscal est l'œuvre de législateur fiscal, les textes qu'il élabore peuvent contenir des verrouillages et bien évidemment des vides juridiques. La détection des scénarios possibles pour contourner la loi dépend de l'habileté ou de l'intelligence du contribuable et de son mode de gestion fiscale.

Toutefois, le contribuable peut affranchir les limites définies par la loi à cause des excès et tombe dans une situation d'**abus de droit** ou d'**acte anormal de gestion**. C'est pour cette raison que toute firme devrait être prudente en matière de gestion de sa fiscalité.

1.2.1) Le dispositif nécessaire pour une stratégie fiscale à l'international

Le dispositif d'une stratégie fiscale internationale est habituellement une opération sophistiquée qui comprend plusieurs étapes et qui fait appel à des mécanismes complexes nécessitant des compétences d'un haut niveau.

Un dispositif d'une stratégie fiscale internationale exploite des imperfections ou des lacunes dans une, sinon dans plusieurs législations à la fois. Il implique fréquemment des mouvements de fonds circulaires, des sociétés-relais ou l'utilisation d'entités ou d'instruments financiers traités de façon différente selon les juridictions fiscales.

Le dispositif d'une stratégie fiscale internationale mesure souvent l'écart entre le risque financier assumé par le contribuable et le rendement fiscal attendu de la stratégie.

²⁶Olivier R. Hoor, « *Le modèle OCDE de convention fiscale, analyse technique détaillée* », op. cit. , p.30.

1.2.1.1) Le rôle des intermédiaires fiscaux

Un montage fiscal international suppose l'existence d'une partie tierce, d'un haut niveau de professionnalisme, entre le contribuable et les administrations fiscales. Cette partie tierce prend le nom d'intermédiaire fiscal : avocats, comptables, banques d'affaires... . Ceux-ci disposent d'une connaissance poussée des différents régimes fiscaux ainsi que d'une expertise sophistiquée permettant une gestion intégrée de la fiscalité de leurs clients sur une base mondiale. D'ailleurs, le marché des services-conseillers en fiscalité a alimenté l'appétit des contribuables pour réduire davantage leurs coûts fiscaux. Ils (contribuables) encouragent davantage leurs conseillers dans l'élaboration de stratégies pour contourner la loi fiscale.

En outre, l'habileté des conseillers en matière fiscale transparaît, notamment, dans leur capacité d'innovation dont ils devraient faire preuve de sorte que l'administration fiscale reste incapable de démonter le puzzle fiscal.

Connaisseur de la matière, le conseiller fiscal peut non seulement éluder délibérément l'impôt, mais, également, brouiller les pistes pour se mettre à l'abri de contrôles éventuels²⁷.

De ce fait, le rôle du conseiller fiscal est de définir des options, de multiplier les choix, de fixer les priorités, de transférer des connaissances, de développer des compétences de supervision...

Ainsi, ce métier a donné naissance à un nouveau modèle d'affaires. Il s'agit, notamment, de la commercialisation d'un produit fiscal prêt à l'emploi. Les caractéristiques de la commercialisation comprennent souvent des exigences quant à la confidentialité de la planification : interdiction au contribuable de révéler, pendant une période donnée, le dispositif utilisé ainsi que l'intermédiaire fiscal, dégageant de responsabilité...

1.2.1.2) Exploitation des réseaux des conventions fiscales : *Treaty shopping*

Les conventions fiscales²⁸ présentent un intérêt et un risque pour les entreprises en raison de leurs caractéristiques. Une entreprise peut en présence d'une convention éviter une

²⁷Maurice Cozian, « Précis de la fiscalité des entreprises », Ed Litec, Paris, 1990, p.40.

double imposition, en son absence elle risque une double imposition. Il est, alors, nécessaire de vérifier avant le choix de pays d'implantation l'existence ou l'absence des conventions fiscales internationales.

Actuellement, le réseau des conventions fiscales pour l'élimination de double imposition contient plus de deux mille cinq cents conventions²⁹. Si nous nous référons seulement à l'année 2009, il a été conclu 109 conventions de double imposition (CDI)³⁰. Ce foisonnement de conventions constitue une véritable sécurité pour le contribuable : prévenir les situations de double imposition.

Toutefois, les préoccupations des contribuables sont autres que celles des États. En effet, chaque contribuable utilise son habileté, à des degrés différents, afin de diminuer sa charge fiscale. Ainsi, ils cherchent comment se placer dans des situations de double non-imposition, et se soustraire à l'impôt dans le pays de la résidence et de la source³¹ tout en restant dans un cadre légal vis-à-vis des administrations fiscales³².

Cette pratique est qualifiée de *treaty shopping*. Ce phénomène est considéré comme la forme la plus abusive de la planification fiscale (*tax planning*), qui n'est pas en soi illicite³³, mais il consiste à créer les conditions du bénéfice de l'avantage fiscal conventionnel, permettant ainsi la remontée du produit au moindre coût fiscal.

Ainsi, l'analyse du réseau des conventions fiscales mondiales peut s'effectuer selon la matrice ci-après :

²⁸L'objectif des conventions fiscales signées entre les États est de déterminer qui impose quoi, c'est-à-dire de déterminer la part de matière imposable que revient à chaque État.

²⁹Marc Leroy, « *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale* », Ed Harmattan, Paris, 2006, p.22.

³⁰CNUCED (2010), « *Rapport sur l'investissement dans le monde* », Op. cit. , p.20.

³¹« *Aspects théoriques de la fraude fiscale* », Cours de Dr. Y. Amnache, Enseignant à l'Université Paris XI, Enseignant à l'Institut d'Économie Douanière et Fiscale (Algérie).

³²Voir plus loin : la nature des stratégies fiscales des firmes multinationales.

³³JEAN-BAPTISTE Geffroy : « *Grands problèmes fiscaux contemporains* », Op. cit. , pp. 248-251.

Figure n° 2.4.

**Réseau des conventions fiscales entre les pays membres de l'OCDE
au 22 juillet 2010**

PAYS	Belgique	Corée	Danemark	Espagne	France	Norvège	Pologne	Royaume-Uni	Suède	Allemagne	États-Unis	Finlande	Irlande	Italie	Pays-Bas	République tchèque	Suisse	Autriche	Canada	République slovaque	Hongrie	Luxembourg	Mexique	Portugal	Grèce	Japon	Slovénie	Australie	Islande	Nouvelle-Zélande	Turquie	Chili	
Belgique	x																																
Corée		x																															
Danemark			x																														
Espagne				x																													
France					x																												
Norvège						x																											
Pologne							x																										
Royaume-Uni								x								N																	
Suède									x																								
Allemagne										x																							
États-Unis											x																					S	
Finlande												x																				N	
Irlande													x																			S	
Italie														x					N														
Pays-Bas								N							x		N										N						
République tchèque																x																	
Suisse																N	x															S	
Autriche																		x															
Canada														N					x							S						S	
République slovaque																				x													
Hongrie																					x												
Luxembourg																						x											
Mexique																							x										
Portugal																								x									
Grèce																			S														
Japon															N												x						
Slovénie																																	
Australie																													x			S	S
Islande																															x		
Nouvelle-Zélande																															x	S	
Turquie												N	S				S	S											S	S	x		
Chili										S																		S				x	
Nombre de conventions en vigueur	31	31	31	31	31	31	31	31	31	30	30	30	30	30	30	30	30	29	29	29	28	28	28	28	26	26	25	24	24	23	23	15	

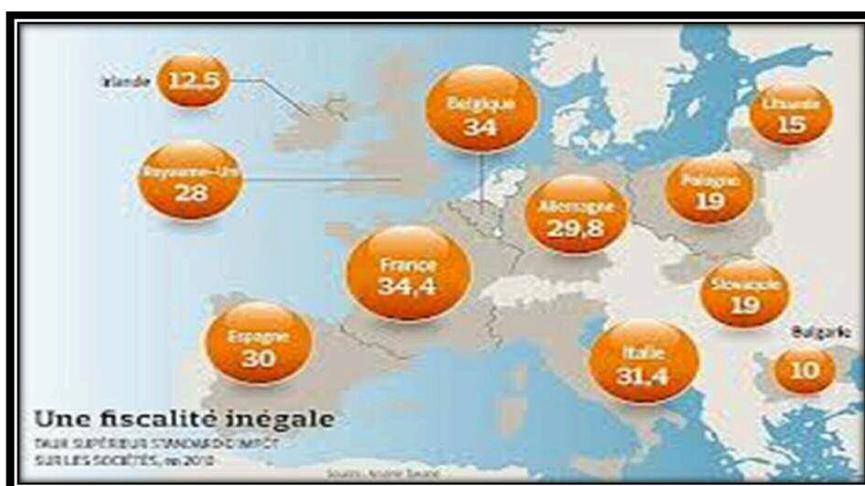
Convention en vigueur
 N Nouvelle Convention signée (ancienne Convention toujours en vigueur)
 S Convention signée mais non en vigueur (aucune en vigueur)

Source :
 OCDE (2012), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (Version complète, Volume I et II)*, p. 2311.

1.2.1.3) Élaboration d'une cartographie fiscale internationale

Une cartographie fiscale internationale peut être assimilée à un tableau de bord fiscal pour une entreprise multinationale. Ce tableau de bord pourrait renseigner les responsables de la firme sur le choix du pays d'implantation et du pays d'imposition des bénéfices.

Figure 2.5: Cartographie fiscale³⁴



L'existence d'une telle cartographie est précieuse et sa mise en place constitue en soi un véritable instrument de pilotage fiscal. Elle peut présenter deux objectifs : l'un offensif pour éviter une surimposition, l'autre défensif pour détecter et anticiper les risques fiscaux.

Un tableau de bord fiscal sert à dégager une matrice de pondération des taux d'imposition et à chercher une situation optimale. Les pondérations vont permettre de mesurer l'influence des taux d'imposition de chaque pays considéré comme voisin sur les taux d'imposition du pays domestique³⁵.

³⁴<http://www.google.com/imgres>

³⁵ NICOLAS Chatelais, «Élasticité des bases fiscales (composées des profits des sociétés) en Europe », Op. cit. , p.25.

Dans ce cadre, P. Beltrame considère qu' « une étude comparative des systèmes fiscaux n'est pas un luxe inutile. Elle est même, d'un point de vue théorique comme pratique, une nécessité. La prolifération, parfois anarchique, des prélèvements fiscaux nécessite un effort de mise en ordre, de classification permettant, par une relation coordonnée, de dégager de façon aussi rationnelle que possible les caractéristiques fondamentales des systèmes fiscaux, de mieux appréhender leurs particularismes techniques, de dégager les sensibilités nationales dans le domaine économique et social... »³⁶. Selon l'auteur, la classification des systèmes fiscaux, d'une manière analytique ou synoptique, est un travail souvent difficile qui exige de la rigueur et des compétences, mais elle permet d'obtenir une vision claire des systèmes fiscaux existants et d'en tirer des leçons.

Aussi, à la question : comment choisir un pays là où le revenu avant impôt est le plus important et acquitter l'impôt là où il est le plus réduit ? Un tableau de bord bien élaboré peut aider un centre de décision à déterminer ce que les économistes désignent par le concept de « passagers clandestins »³⁷.

1.2.1.4) Intégrer dans le raisonnement les dépenses publiques

C'est en réintroduisant le volet des dépenses publiques qu'on pourra le plus aisément interpréter les différences entre les taux de prélèvements obligatoires entre pays.

Wildasin (1998) décrit cet angle de la manière suivante : « il est vrai que les taux ne sont qu'un aspect de la politique fiscale qui est, elle-même, une stratégie de politique économique. Les juridictions qui se trouvent en concurrence les unes par rapport aux autres doivent alors considérer les implications de tous les aspects de leur politique sur la concurrence. Cela inclut la politique de la dépense publique en particulier. Les pressions de la compétition entre États doivent se faire sentir dans la détermination du niveau des dépenses publiques directement autant qu'elles se font sentir sur la fixation des taux de taxe [...] nous pouvons alors imaginer que les juridictions définissent leur niveau de dépenses publiques directement et déterminent ensuite le taux d'impôt nécessaire pour financer ces dépenses [...].

³⁶JEAN-BAPTISTE Geffroy, « *Grands problèmes fiscaux contemporains* », Op. cit. , p. 150.

³⁷Conseil des impôts (France) : « *La concurrence fiscale et l'entreprise* », 22^{ème} rapport, 2004, p.218.

Sur ces considérations, on peut édifier un modèle dans lequel les juridictions choisissent leur niveau de dépenses publiques comme des variables stratégiques »³⁸.

1.1.2) Évitements des erreurs fiscales pénalisantes

Les précautions à prendre pour assurer une gestion fiscale sécurisée est de ne pas tomber dans des situations contraignantes, telles que l'abus de droit et l'acte anormal de gestion.

1.2.2.1) L'abus de droit

La liberté en matière de la gestion fiscale est un principe de base parfaitement établi par la doctrine. Il est affirmé depuis longtemps par la jurisprudence et est accepté, en principe, par l'administration fiscale. Celle-ci n'a pas le droit de s'immiscer dans la gestion et les options d'une entreprise.

Toutefois, si ce principe de gestion apparaît incontestable, l'administration fiscale et la jurisprudence ont été amenées à en fixer les limites dans le but de préserver la matière imposable et empêcher une entreprise d'utiliser cette liberté pour frauder la loi. L'administration, en effet, dispose, comme l'a observé M. COZIAN, d'une arme qui consiste en déqualification puis en requalification d'un acte de gestion.

L'abus de droit, comme l'écrit Maurice Cozian, est le châtiement des surdoués de la fiscalité, ils ne voient aucune prescription de la loi. C'est un péché non contre la lettre, mais contre l'esprit de la loi. Il est une manipulation des mécanismes juridiques là où la loi laisse place à plusieurs voies pour obtenir un même résultat.

L'auteur poursuit en disant : « être habile c'est bien ; être trop habile, c'est risqué, car là qu'apparaît le spectre de l'abus de droit »³⁹. Ces excès d'habileté frisent la malhonnêteté. Il n'est pas interdit d'être malin, à condition de ne pas trop faire le malin, car on connaît le proverbe : à malin, malin et demi.

³⁸D.E. Wildasin, « *Nash Equilibria in models of fiscal competition* », *Journal of Public Economics* 35, 1998, p.230.

³⁹Maurice Cozian, « *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* », Ed Litec, 4^{ème} édition, Paris, 1999, p.68.

L'abus de droit recouvre deux comportements⁴⁰ : il se présente tantôt comme une simulation, tantôt comme une fraude à la loi. Quand il correspond à une simulation, il est un mensonge juridique destiné à tromper le fisc. Quand il correspond à une fraude, il est considéré comme un montage juridique trop habile qui dépasse les limites tolérables de l'habileté fiscale. Il s'explique, donc, par la volonté de contourner une règle fiscale contraignante.

1.2.2.2) L'acte anormal de gestion

La théorie de l'acte anormal de gestion vaut autant dans l'ordre international que dans l'ordre interne. Les actes anormaux de gestion sont variés, ils peuvent être des dépenses injustifiées dans leur principe, des dépenses exagérées dans leur montant, des sacrifices pour l'intérêt général du groupe (manques à gagner)⁴¹, etc.

Ces actes qui engendrent un résultat fiscal favorable au contribuable, mais qui ne sont pas conformes à l'intérêt de l'entreprise.

Dans ces cas de figure, l'administration fiscale remet en cause toutes les dépenses qui n'auraient pas été engagées dans l'intérêt de l'entreprise et qui ne se rattacheraient pas à une gestion normale⁴². Cette anormalité de l'acte de gestion peut être déterminée à partir d'une perspective mathématique, c'est-à-dire l'acte est anormal par rapport à une norme objective, à une valeur économique, ce que certains auteurs appellent le juste prix, ou le prix du marché, valeur vénale réelle, prix moyen...

⁴⁰Maurice Cozian, « *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* », Ed Litec, 25^{ème} édition, Paris, 2001, pp.702-704.

⁴¹Maurice Cozian, « *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* », Ed Litec, 25^{ème} édition, op. cit. , pp.707-708.

⁴²Nicolas JACQUOT, « *La réaction des États face à l'optimisation fiscale* », Petites Affiches, n° 97, 15 mai 1997, p.20.

SECTION 2 : NATURE DES STRATÉGIES FISCALES DES FIRMES MULTINATIONALES

Les multinationales, acteurs majeurs des stratégies fiscales internationales, empruntent plusieurs scénarios et utilisent des techniques très sophistiquées pour réussir leurs montages fiscaux. À cet effet, elles consacrent l'idée qu'un contribuable est en droit d'arranger ses affaires de façon à maintenir aussi bas que possible l'impôt. D'ailleurs, la plupart des auteurs admirent le caractère légitime de cette démarche. Dans ce sens, Edouard Chambost, à titre indicatif, a bien raison d'écrire : « chacun peut le faire, qu'il soit riche ou qu'il soit pauvre. Personne n'a aucun devoir civique de payer plus que la loi ne le demande ; les impôts sont des exactions imposées et non des contributions volontaires »⁴³.

Dans ce cadre, une question cruciale doit être posée. Quelles sont ces pratiques qui sont consacrées par les multinationales leur permettant de réduire leurs bases d'impositions ? Pour répondre à cette question, deux possibilités leur sont offertes : « soit en profitant de certains vides juridiques, soit en se servant des possibilités multiples de montages qui leur sont offertes au plan international »⁴⁴.

De ce fait, nous distinguons les pratiques illicites (la fraude et l'évasion fiscales internationales, prix de transferts,...) des techniques fiscales légales (planification et l'optimisation fiscale).

2.1) La fraude et l'évasion fiscale internationale

2.1.1) Difficultés conceptuelles

Ces notions sont marquées, en ce qui concerne le droit fiscal international, par un manque de précision tant que les notions sont propres à chaque système fiscal national.

Ainsi, nous avons pu relever une panoplie de termes utilisés qui ont trait aux divers comportements de refus de l'impôt, notamment : fraude, fraude légale ou légitime, fraude

⁴³André MARGAIRAZ, « *La fraude fiscale et ses succédanés : comment on échappe à l'impôt* », Imprimerie Vaudoise Lausanne, Suisse, 1987, p.27.

⁴⁴Michel Bouvier, « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », Op. cit., p.155.

illégal, évasion internationale, évasion légale ou illégale, évasion admise ou refusée, habileté fiscale, évitement de l'impôt, fuite devant l'impôt, libre choix de la voie la moins imposée, sous-estimation fiscale, minimisation fiscale, économie souterraine, utilisation des refuges ou abris fiscaux, paradis fiscaux, délinquances fiscales, résistances à l'impôt, anti-fiscalisme, comportements fiscaux négatifs... Ces imprécisions du vocabulaire sont aggravées par les comparaisons de pays à pays.

2.1.2) Quelques définitions

La littérature spécialisée donne des définitions diverses et nous reproduisons quelques-unes⁴⁵. Lucien Mehl propose la définition suivante : « la fraude fiscale est une infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'imposition et d'en réduire les bases ». François Mombert et Camille Scailteur assimilent la fraude fiscale à un acte illégal. Pour Camille Rosier « la fraude fiscale embrasse tous les gestes matériels, toutes les opérations comptables, tous les actes juridiques, toutes les manœuvres et combinaisons auxquels ont recours des contribuables ou des tiers pour se soustraire à l'application des impôts et des contributions ». Le dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, Paul Robert, l'a considéré comme « acte ou obtention qui met obstacle à l'application normale de la loi fiscale (non-déclaration, dissimulation) ». L'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe l'a défini comme toute « pratique par laquelle un contribuable essaie d'échapper à ses obligations légales par des moyens frauduleux ».

Le point commun de ces différentes définitions est l'action de mauvaise foi, de déviance dans le but de tromper et d'échapper à ses obligations fiscales, la fausse présentation de la vérité ou l'interprétation erronée d'une situation fiscale.

2.1.3) La fraude fiscale et l'évasion fiscale : une confusion terminologique

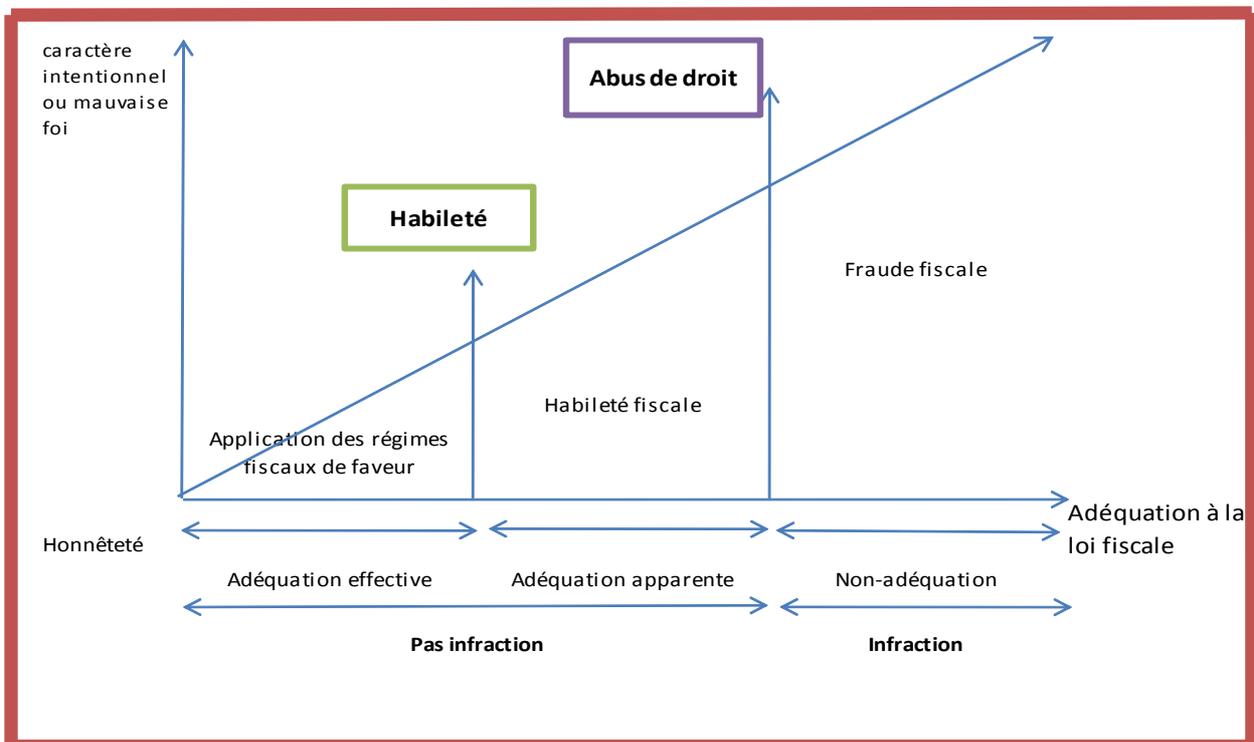
La distinction entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale est purement juridique. Pour départager les deux notions, les juristes utilisent le critère de légalité ou de conformité à la loi : la fraude est illégale et l'évasion est légale. La première est un acte délictueux entraînant des sanctions pénales tandis que la deuxième est synonyme d'habileté fiscale.

⁴⁵André MARGAIRAZ, « *La fraude fiscale et ses succédanés : comment on échappe à l'impôt* », Op. cit. pp.16-17.

Ce critère n'efface pas les frontières entre les deux notions. MARTINZ (1984) souligne qu'« entre le légal et l'illégal, il n'y a pas une rupture, mais une continuité. Des dérapages successifs conduisent le contribuable du légal à la fraude par une série de glissements intermédiaires (...) Dans cette chaîne de la fuite devant l'impôt, tous les maillons sont imprécis ». Les deux phénomènes présentent, des caractéristiques communes. La première de ces particularités est que toutes les deux procurent un gain au contribuable, une économie d'impôt par rapport à sa dette fiscale initiale. En deuxième lieu, la fraude comme l'évasion fiscale procède d'une même intention : le caractère conscient et réfléchi de ces actes. Enfin, si le but de la fraude est de se soustraire totalement ou partiellement à l'impôt, l'évasion fiscale consiste, aussi, en une utilisation abusive des lacunes du système fiscal en choisissant la voie la moins imposée.

En résumé et afin de dépasser cette distinction binaire entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale et se focaliser sur les motivations des fraudeurs, de nombreux auteurs témoignent que le contribuable habile poursuit le même objectif que le fraudeur et le comportement de ce dernier n'est qu'un continuum du premier, c'est pourquoi certains utilisent les deux terminologies à l'identique.

Figure 2.6 : Fraude et évasion fiscale: les frontières



2.1.4) L'évasion et/ou la fraude fiscale de caractère international

La recherche d'une définition de l'évasion et/ou de la fraude fiscale internationale amène à passer en revue les sources juridiques d'où une telle définition peut être tirée : est-ce des sources juridiques de droit interne ou de droit international ?

L'examen de ces différentes sources est frappé par la pauvreté du résultat. En effet, si le droit fiscal international apparaît normalement beaucoup plus riche que le droit interne, ces deux sources de droit n'ont pas atteint une définition irrécusable de la fraude et de l'évasion fiscale de caractère international. Néanmoins, le Comité des Affaires Fiscales Internationales de l'OCDE et le Département des Affaires Économiques et Sociales de l'ONU, se limitent à une définition large en laissant ainsi aux législations internes une telle tâche⁴⁶. Ces phénomènes se distinguent par leur champ d'intervention.

2.1.5) Champ d'intervention de l'évasion et de la fraude fiscale internationale

La fraude et/ou l'évasion fiscale de caractère international ont un champ plus vaste par rapport à la fraude nationale. Elles comportent des manœuvres et des agissements qui visent à échapper aux prescriptions fiscales de deux ou plusieurs pays. Ce sont des pratiques transfrontalières. Elles sont évidemment plus difficiles à déceler et à réprimer, compte tenu des difficultés que rencontrent les États de se donner des armes efficaces⁴⁷.

2.1.6) Les paradis fiscaux : des centres propices à l'épanouissement de la fraude fiscale

Selon une définition attribuée à un juriste de banque : « les paradis fiscaux ne sont qu'une manifestation extrême d'un sport universel : la fuite devant l'impôt »⁴⁸. L'intérêt inhérent aux paradis fiscaux résulte de la recherche d'une échappatoire à l'imposition⁴⁹. Ils n'ont de la consistance que dans la mesure où les capitaux restent immobilisés⁵⁰.

⁴⁶Y. Amnache, « *Aspects théoriques de la fraude fiscale* », op. cit.

⁴⁷JEAN-BAPTISTE Geffroy, « *Grands problèmes fiscaux contemporains* », Op. cit., p.580.

⁴⁸Olivier Jerez, op.cit., p.101.

⁴⁹Olivier Jerez, op.cit., p.98.

⁵⁰JEAN-BAPTISTE Geffroy, op.cit., p.582.

2.1.7) L'importance du phénomène de la fraude fiscale internationale

Mesurer la fraude et l'évasion fiscale internationale consiste à livrer des données chiffrées. Donner le montant, suppose la quantification de ces deux phénomènes sur la base des modèles statistiques. Les modèles d'évaluation⁵¹ sont normalement envisageables tant au niveau national qu'international. Néanmoins, il est constaté une impuissance des appareils statistiques⁵² de fournir, à partir d'une base de données exhaustive, des chiffres fiables. D'ailleurs, les données existantes doivent être entendues comme une évaluation minimale.

Les raisons permettant d'expliquer l'absence de données quantitatives sont relatives :

- au caractère clandestin de ces phénomènes,
- à la volonté politique discrétionnaire de ne pas rendre public le montant de l'évasion et de la fraude fiscale⁵³,
- à l'impact psychologique négatif des États victimes de l'évasion et de la fraude fiscale internationale⁵⁴,

⁵¹Il existe deux méthodes d'estimation : directes et indirectes. Les méthodes sont qualifiées de directes quand l'évaluation de la fraude fiscale est obtenue par le biais des informations contenues dans la déclaration d'impôts des contribuables ou par la confrontation de ces données fiscales à des données directement tirées d'enquêtes. Les méthodes indirectes sont nombreuses, on peut citer à titre illustratif ce que l'on appelle « *incantation politique* ». Celle-ci relève du discours politique et consiste à avancer des chiffres spéculatifs afin d'obtenir un impact sur l'opinion publique et de susciter des réactions pour mesurer approximativement l'ampleur de la fraude.

⁵²On entend par les appareils statistiques tous les organismes de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. En Algérie, nous pouvons faire allusion au Ministère des Finances, notamment à la Direction des Recherches et Vérifications (DRV), aux observatoires statistiques tels que l'ONS ou INSEE en France... Sur le plan international, les institutions .compétentes et capables de fournir de telles données sont l'OCDE, Organisation des Nations Unies....

⁵³Pierre LEVINE, « *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère internationale en l'absence et en présence de conventions internationales* », Ed LGDJ, Paris, 1988, p.36

⁵⁴Dans ce cadre, Michel Bouvier souligne qu'« *une administration qui ne serait pas en mesure de lutter efficacement contre la fraude fiscale se discréditerait sans doute rapidement aux yeux de l'opinion publique, dans la mesure où elle se révélerait incapable de faire respecter le principe d'égalité devant l'impôt* ». Une phrase tirée de son article publiée dans la revue *La Documentation française* : « *Fiscalité à l'aube d'une révolution* », Cahiers français, N°373, Paris, p.7.

- à l’incapacité des administrations fiscales de prouver l’existence de phénomène de fraude⁵⁵, etc.

Selon une étude réalisée par Banque mondiale et la CNUCED, la fraude fiscale à l’échelle internationale atteint des chiffres astronomiques se situant en 2009 entre 350 et 500 milliards de dollars⁵⁶.

Selon la même source, les volumes de la fraude fiscale dans quelques pays de l’OCDE, pour les années 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011 sont donnés dans la situation ci-après :

Tableau n° 2.11 : Statistiques de l’OCDE sur la fraude fiscale internationale

	2007	2008	2009	2010	2011	Estimation de la fraude fiscale (en millions d’euros)
Australie	29,7	27,1	25,8	25,6	-	-
Autriche	41,8	42,8	42,5	42	42,1	11.763
Belgique	43,6	43,9	43,1	43,5	44	33.626
Canada	33,1	32,3	32,1	31	31	9.205
République — tchèque	35,9	35	33,9	34,2	35,3	19.922
Danemark	48,9	47,8	47,7	47,6	48,1	13.732
Finlande	43	42,9	42,8	42,5	43,4	120.619
France	43,7	43,5	42,5	42,9	44,2	158.736
Allemagne	36,1	36,5	37,3	36,1	37,1	19.165
Grèce	32,5	32,1	30,4	30,9	31,2	9.445
Hongrie	40,3	40,1	39,9	37,9	35,7	6.951

⁵⁵André MARGAIRAZ, Op.cit., p.16.

⁵⁶Bernard GASTAGNEDE, « Lutte contre la fraude ou l’évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », Revue Française de finances publiques, n°110, 01 avril 2010, p.3.

Irlande	30,9	29,1	27,7	27,6	-	180.257
Italie	43,2	43	43	42,9	42,9	-
Japon	28,5	28,5	27	27,6	-	-
Corée	26,5	26,5	25,5	25,1	25,9	-
Luxembourg	35,6	35,5	37,7	37,1	37,1	1.511
Espagne	37,3	33,1	30,9	32,3	31,6	72.709
Turquie	24,1	24,2	24,6	25,7	25	-
Royaume-Uni	35,8	35,8	34,2	34,9	35,5	74.032
États-Unis	27,9	26,3	24,2	24,8	25,1	-

Source : *Statistiques fiscales de l'OCDE/Estimation fraude fiscale, Richard Murphy, février 2012.*

En 2010, le Sénat américain estime les pertes de recettes mondiales dues à des phénomènes de fraude et d'évasion fiscale à 1000 milliards de dollars par année⁵⁷.

D'après les chiffres avancés par le Parlement européen en janvier 2013, la fraude et l'évitement fiscaux engendrent pour l'Union européenne un manque à gagner de 1000 milliards d'euros chaque année⁵⁸. Ce manque à gagner fiscal représente, chaque année, un coût environ 2000 euros pour chaque citoyen européen⁵⁹.

L'étude réalisée par James Henry, ancien économiste en chef pour le cabinet McKinsey, a situé la somme de l'évasion fiscale mondiale autour de 26.000 milliards d'euros⁶⁰.

⁵⁷Jeffrey OWENS, « Améliorer la transparence fiscale : états des lieux des travaux menés par l'OCDE », Revue Française de finances publiques, n°110, 01 avril 2010, p.91.

⁵⁸Projet de rapport portant sur « La lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les paradis fiscaux », Parlement européen, Commission des affaires économiques et monétaires, 29 janvier 2013, p.3/11.

⁵⁹Idem, p.8/11.

⁶⁰Statistiques tirées d'un article, publié par Soren Seelow le 23/07/2012, mis à jour le 04/04/2013, disponibles sur le site : http://www.lemonde.fr/economie/article/2012/07/23/l-evasion-fiscale-mondiale-dix-fois-le-pib-de-la-france_1736985_3234.html. Date de consultation : 12/05/2013.

Les recherches menées par l'universitaire américain Raymond Baker concluent que 60 % à 65 % de la fuite des capitaux illicites dans le monde sont des sommes détournées par la fraude fiscale, notamment celles des entreprises multinationales⁶¹. Selon le même auteur, cette fuite de capitaux s'accroît chaque année de 18% en moyenne et déplace les richesses des mains de 80 % de la population mondiale dans les mains des 20% restant.

2.1.8) Les motivations du contribuable fraudeur

Au-delà de la simple recherche d'une économie d'impôts, il existe une multiplicité de causes et de motivations qui poussent les contribuables à la fraude fiscale. Dès lors, un sentiment d'iniquité lié à la comparaison des traitements fiscaux entre contribuables, une perception faussée qu'ont les contribuables des probabilités de détection, le goût du risque, la fragilité de l'hypothèse de contrôle administratif et l'incapacité de reconstruire le schéma de la stratégie fiscale ou le jeu fiscal de l'entreprise, l'antiétatisme, la conjoncture économique, la pression fiscale ... Ces facteurs peuvent être regroupés en trois causes : causes techniques, causes politiques, causes conjoncturelles, morales et/ou psychologiques.

2.1.8.1) Les causes techniques

C'est dans un système fiscal mal conçu que se développe la fraude fiscale. La mauvaise perception d'un système fiscal par les contribuables revient :

- au manque de clarté dans les dispositions fiscales, au jargon utilisé par le législateur ;
- aux réaménagements fréquents des textes (par des lois, des arrêtés, des circulaires et des notes)⁶²;
- au foisonnement de textes juridiques;
- à la complexité d'un système fiscal : elle se mesure par le nombre des affaires contentieuses traitées par des administrations fiscales ou des tribunaux.

⁶¹Voir : http://www.oxfamfrance.org/IMG/pdf/rapport_ccfd_oxfam_regulation_des_entreprises.pdf. Date de publication: Mars 2009. Date de consultation : 19/08/2013. p.9.

⁶²La stabilité de la loi fiscale n'est-elle pas en effet présentée par A. Smith comme une des règles fondamentales d'un bon régime fiscal.

Ces facteurs posent des problèmes d'interprétations (pour les profanes et même pour les professionnels), d'application et surtout de communication entre l'administration fiscale et ses contribuables.

Ainsi, cette situation se complique davantage quand un pays dispose de plusieurs codes des impôts distincts et ce, est le cas de système fiscal algérien, comme le souligne le vice-président exécutif de la Société Financière Internationale (SFI), M. Lars Thunnel « l'Algérie dispose d'un système fiscal le plus complexe au monde »⁶³.

D'ailleurs, c'est la même remarque formulée par l'Ex-Directeur Général des Impôts (Algérie), en déclarant que le système fiscal algérien est volumineux, à un nombre faramineux de pages et d'articles, il contient plus de 1840 articles. Ce nombre tellement important, il n'est pas aisé pour le contribuable de maîtriser sa fiscalité vu le volume des codes.

Ce constat est valable aussi pour les pays développés. Ainsi, le tableau ci-dessous monte le degré de complexité des systèmes fiscaux de ces pays.

Tableau n° 2.12 : Complexité des systèmes fiscaux

Pays	Volume de la législation fiscale (nombre de pages)	Versements d'impôts (nombre par année)	Temps consacré aux obligations fiscales (heures par année)
Inde	9000	59	264
Royaume-Uni	8300	7	105
Japon	7200	15	350
États-Unis	5100	10	325
Italie	3500	15	360
canada	2440	10	119

⁶³Quotidien d'Oran, « Algérie : La fiscalité algérienne est la plus complexe au monde », article rédigé par Z. Mehdaoui, le 7 décembre 2006, site Web : <http://www.Algérie-Monde.com>. Date de consultation : 20/06/2013.

Chine	2000	44	872
Allemagne	1700	32	105
Pays-Bas	1640	22	250
France	1300	33	128
Suède	700	5	122

Source: PricewaterhouseCoopers et Banque mondiale (2006), *Paying taxes: The Global Picture*.

La complexité d'un système fiscal contribue indubitablement à la méconnaissance des incitations et des allègements fiscaux et sera également à l'origine de la fraude, de la dissimulation et de la réduction massive de la matière imposable⁶⁴.

2.1.8.2) Les causes politiques : mode de gouvernance des finances publiques

L'impôt par définition est un prélèvement obligatoire, effectué par les autorités publiques, d'une manière définitive et sans contrepartie directe, afin de subvenir aux dépenses publiques. La visibilité de l'impact de l'utilisation de l'impôt est un élément fondamental. En effet, lorsque le contribuable arrive à percevoir les destinations des ressources fiscales et que la redistribution des richesses est bien faite, son incivisme fiscal diminue. Inversement, l'absence de transparence et de rationalisation des dépenses publiques (dilapidation et détournement des deniers publics...) engendre une crise de confiance entre le contribuable et le pouvoir public et ce, aggrave l'incivisme fiscal.

2.1.8.3) Les causes conjoncturelles, morales et/ou psychologiques

2.1.8.3.1) Les causes conjoncturelles

2.1.8.3.1.1) L'existence d'une opportunité

Quelle que soit la motivation du fraudeur, la réalisation de l'acte de fraude découle tout d'abord de l'existence d'une opportunité. La fraude résulte d'un calcul, sa forme demeure

⁶⁴JEAN-BAPTISTE Geffroy, « *Grands problèmes fiscaux contemporains* », Op. cit. , p.573.

subordonnée à l'occasion. Cette dernière dépend des caractéristiques inhérentes au recouvrement, au contrôle des montants déclarés, à l'absence de menaces et de sanctions, à la fréquence et au nombre de vérifications menées par l'administration fiscale.

2.1.8.3.1.2) La prise de risque fiscal

Le raisonnement du fraudeur peut être appréhendé de manière similaire à tout autre choix risqué. Ainsi, il procède à une comparaison des coûts éventuels et des avantages attendus de cette action de transgression de la loi fiscale⁶⁵. Ce raisonnement, par nature économique amène, notamment, à assimiler cette décision à un choix de portefeuille : risque/rentabilité, d'une part, et d'autre part à la sous-estimation des probabilités de détection de la fraude par l'administration fiscale.

Dans le domaine de la fiscalité, on qualifie le rapport risque/rendement fiscal de loto-vérification (connu sous son appellation anglaise : *audit lottery*). Ce rapport mesure le risque que le montage fiscal de la firme soit détecté. Dans ce cadre, la probabilité d'attirer l'attention des autorités fiscales est en fonction de nombre de vérifications ou d'interventions effectuées, de nombre de contrôleurs engagés, de délais de prescriptions, de l'écart entre le montant de l'impôt à payer si le montage est déverrouillé et le montant à gagner si l'administration est incapable de reconstituer le schéma utilisé par la firme.

Le risque fiscal est difficile à révéler dans la mesure où il résulte des simulations qui sont très complexes et des montages hautement verrouillés et sécurisés. Ce risque fiscal pour les firmes multinationales est permanent et non ponctuel, le délai de reprise est toujours court⁶⁶.

2.1.8.3.1.3) Relations contribuable-agents du fisc

Certains contribuables tissent des relations particulières avec les agents du fisc, leurs dossiers sont traités d'une manière favorable et rapide par rapport à d'autres. Les agents se

⁶⁵André MARGAIRAZ, « *La fraude fiscale et ses succédanés : comment on échappe à l'impôt* », Op.cit., p.31.

⁶⁶Jean-Luc Rossignol, « *Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise* », Op. cit. , p.177.

chargent personnellement de ces dossiers en les défendant auprès de leurs responsables hiérarchiques et en les plaidant pour recevoir en contrepartie des avantages.

D'autres pratiques sont aussi courantes, telles que les interventions pour que les agents vérificateurs soient cléments sur certaines anomalies, lors d'un éventuel contrôle fiscal. La propagande de ces pratiques encourage la fraude fiscale et remet en cause la moralité soit chez des contribuables et des agents vérificateurs. Ces pratiques se traduisent par l'absence d'éthique et de civisme fiscal.

2.1.8.3.1.4) Des contrôles limités des administrations fiscales

Les insuffisances en matière de contrôle peuvent trouver leur origine dans le manque de formation du capital humain, manque du temps pour effectuer des révisions approfondies, nombre insuffisant d'inspecteurs, absence ou mauvaise application des textes juridiques...

Ces manques de compétences peuvent laisser la porte ouverte aux abus du système fiscal par les entités nationales et étrangères et entraîner des pertes considérables pour les Trésors publics.

L'avis des experts en matière fiscale révèle que les contrôles des administrations fiscales ne touchent que la partie émergée de l'iceberg, car une administration fiscale nationale ne pourra jamais matériellement suivre la formation de la valeur ajoutée dans une multitude quasi infinie de chaînes de valeur globales⁶⁷.

2.1.8.3.2) Les causes morales et/ou psychologiques

2.1.8.3.2.1) Manque de moralité fiscale ou de civisme fiscal

La fraude et l'évasion fiscale trouvent leur origine dans le manque de confiance des contribuables dans leurs États et cela se traduit par la baisse de la moralité fiscale⁶⁸.

⁶⁷Christian Saint-Étienne et Jacques le Cacheux, « *Croissance équitable et concurrence fiscale* », Op. cit. , p.26.

⁶⁸Marc Leroy, « *La sociologie fiscale : Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes* », Revue de l'association française de sociologie, 2009, p.8. §36.

La baisse de la moralité fiscale se constate dans les comportements des contribuables. Nous visons ceux qui ne payent pas volontairement l'impôt et propagent leurs pratiques en poussant d'une manière directe ou indirecte les contribuables sincères d'avoir le sentiment, ou de se considérer, comme les seuls qui acquittent leurs impôts. Cette dernière catégorie de contribuables se sent, évidemment, lésée et tente à son tour de se soustraire à l'impôt.

À ce titre, les auteurs André MARGAIRAZ et Roger MERKLI reconnaissent que « la réaction du contribuable devant le prélèvement de l'impôt est conditionnée par l'état de la morale et de la discipline fiscales : plus cette morale est faible, plus fortes les tendances à échapper à l'impôt soit par l'évasion légale, soit par des voies illégales »⁶⁹.

2.1.8.3.2.2) Impacts des contrôles excessifs sur le comportement des contribuables

Certains contribuables sont hostiles à l'impôt, ils ne veulent pas entretenir des rapports avec l'administration fiscale et ce, s'aggrave davantage lorsque les services des impôts procèdent aux contrôles et vérifications... Bien entendu, l'administration a toutes les prérogatives nécessaires d'investigations⁷⁰ et de contrôle fiscal de tout contribuable, peu importe son activité ou son degré de civisme fiscal. Dès lors, la focalisation des contrôles sur les contribuables de bonne foi, pourrait entraîner facilement chez eux un sentiment de frustration, alors qu'ils ont une attitude positive en matière d'obligations fiscales. Comme conséquences, les contrôles excessifs, fréquents, inopinés... poussent ces contribuables à devenir resquilleurs et être inciviques devant l'impôt.

2.1.8.3.2.3) L'impôt et la religion

Le facteur théologique peut jouer un rôle important dans le paiement des impôts pour certaines catégories de contribuables et dans certains pays.

⁶⁹André MARGAIRAZ et Roger MERKLI, « *La fuite devant l'impôt et les contrôles du fisc* », Imprimerie Vaudoise, Lausanne, 1985, p.6.

⁷⁰Dans ce cadre, l'administration fiscale algérienne a créé, dès 2009, un service d'investigation fiscale (SIF) à compétence nationale. Il est constitué de cinq directions régionales (Alger, Constantine, Oran, Ouargla et Béchar).

Cette approche oppose la pensée religieuse et le fait fiscal. L'une renvoie au domaine de la croyance et l'autre relève de la réalité la plus tangible de la gestion publique. Ainsi, il apparaît que les pensées religieuses, du fait notamment des valeurs morales qu'elles prônent ont certes eu une influence sur les politiques fiscales.

Dans les sociétés occidentales, BIN Fabrice a élaboré, en se basant sur l'analyse wébérienne, deux modèles religieux de système fiscal : « un système fiscal de type protestant, adapté à une économie capitaliste libérale et ouverte, favorisant l'imposition du revenu et du capital en réduisant corrélativement la part des impôts sur la consommation et un système fiscal de type catholique, marqué par une aversion à l'égard de l'imposition du revenu et du capital et par une préférence pour l'imposition de la dépense, correspondant plutôt à une économie agricole et manufacturière, à la tendance autarcique »⁷¹.

Il en est de même pour les pays musulmans, certains contribuables ne reconnaissent pas les impôts non conformes aux principes énoncés par la Charia⁷². De ce fait, ils ne paient pas l'impôt.

2.1.8.3.2.4) L'approche de la rationalité cognitive

Pour comprendre pourquoi le contribuable refuse de payer ses impôts, il faut reconstituer son raisonnement par une approche de rationalité cognitive. Le contribuable refuse de payer ses impôts parce qu'il voit uniquement l'argent qu'il donne à l'État et il voit difficilement les services publics, d'une part, et d'autre part le contribuable considère que sa demande de services publics peut se financer par divers moyens : l'impôt certes, mais aussi l'emprunt, la réduction des gaspillages, la réaffectation des crédits et subventions... Pour en résumer, le contribuable demande plus de dépenses publiques et moins d'impôts et convainc que l'État peut et doit financer autrement les dépenses désirées. Cette solution par la

⁷¹BIN Fabrice, « *L'influence de la pensée chrétienne sur les systèmes fiscaux d'Europe occidentale* », Ed Harmattan, Paris, 2006, voir : préface.

⁷²Pour éviter la fuite des contribuables devant l'impôt, la finance islamique suscite un intérêt croissant. Ce secteur qui était très méconnu, il y a quelque temps, aujourd'hui même les pays occidentaux (Royaume Uni, la France...) ont commencé à réaménager leurs systèmes fiscaux pour favoriser les montages de finance islamique afin d'attirer les investisseurs étrangers.

rationalité cognitive est confirmée empiriquement par Hadenius (1985) qui montre que l'aversion à l'impôt diminue quand le lien entre l'impôt et la dépense est indiqué⁷³.

Pour Michel Bouvier⁷⁴, le refus de l'impôt se manifeste sous la forme de révoltes ou de contestations et représente une résistance à l'ordre fiscal, l'antifiscalisme. Les expressions de refus sont variées. Ils peuvent s'exprimer au travers de révoltes collectives sporadiques, de fraudes à divers impôt, des auto-réductions de l'impôt, des anachorèses⁷⁵ ...

Les révoltes fiscales sont de tout temps et de tous lieux⁷⁶. En France, les soulèvements se multiplièrent durant le règne de Louis XIII, ne s'apaisant que durant le règne de Louis XIV, pour disparaître sous Louis XV en réclamant un État symbolisé par la gabelle⁷⁷.

C'est le cas aussi des Etats-Unis, un vaste mouvement s'est développé de la fin des années 1960 à la fin des années 1970. Les révoltes fiscales avaient engendré des transformations politiques de taille. Au Californie, le mouvement allait jusqu'à l'amendement de la Constitution. Le mouvement a eu pour effet la réduction considérable de l'impôt financier de 57% et un plafonnement du taux à 1% de la valeur marchande du bien. La contestation était suivie dans 22 autres États, en décidant à leur tour de fixer des limites à d'éventuelles augmentations des impôts.

2.2) La planification et l'optimisation fiscale internationale

Les firmes multinationales profitent de leur puissance économique et des disparités des législations fiscales des différents pays afin de mettre en œuvre leur planification fiscale et réussir son optimisation.

⁷³Marc Leroy, « *La sociologie fiscale : enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes* », Op. cit. , 2009, §58.

⁷⁴Michel Bouvier, « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », 5^{ème} édition, Op. cit. , p.150.

⁷⁵Un anachorète fiscal est celui qui, face à la charge fiscale, ne se révolte pas, mais se retire dans un autre lieu, ce qui le rend inaccessible.

⁷⁶Michel Bouvier, « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », Op.cit., pp. 151-154.

⁷⁷La gabelle était un impôt d'État qui ne s'inscrivait pas dans la coutume.

Encadré 2.1. .Planification fiscale

De nombreuses études ont montré que la planification fiscale est devenue un phénomène de plus en plus commun parmi les entreprises multinationales. Les investisseurs internationaux ont accès à d'autres méthodes de financement de l'IDE, organisant des transactions entre parties liées situées dans différents pays et changeant le montant de rapatriement des revenus vers la société mère. Les EMN sont fortement incitées, financièrement, à recourir à ces stratégies. Par exemple, Weichentieder (1996) et Grubert(1998) ont confirmé le recours fréquent aux prêts interentreprises pour financer des filiales étrangères dans des pays où les entreprises sont lourdement imposées afin de tirer parti d'un traitement fiscal favorable du financement par voie d'emprunt. Le phénomène selon lequel les entreprises manipulent les prix utilisés dans les transactions interentreprises afin de réduire le total de leurs obligations fiscales a été confirmé par Grubert et Mutti (1991), Hines et Rice (1994), Harris (1993), Rousslang (1997) et Clausing (1998). Hines et Hubbard (1990) ont montré que les multinationales ajustent aussi le moment du rapatriement de leurs dividendes provenant de filiales étrangères.

Bien qu'à ne pas tenir compte de ces stratégies, on aurait manifestement tendance à surestimer la charge fiscale des entreprises multinationales (faussant par excès les indicateurs prospectifs), d'autres recherches dans ce domaine sont nécessaires afin d'évaluer le mode de fonctionnement précis de la planification fiscale pour diminuer les charges fiscales dans le pays d'origine et dans le pays d'accueil concernant l'IDE et l'ampleur de l'erreur d'évaluation venant de l'omission de ces stratégies*. Récemment Desai, Foley et Hines (2002), après avoir examiné les données au niveau des filiales, portant sur le comportement des entreprises américaines, ont suggéré que les éléments antérieurs dont disposaient les États-Unis sur l'impact de la fiscalité sous-estiment sans doute l'effet de la fiscalité sur le comportement des multinationales. Cette idée reposait sur leur conclusion empirique selon laquelle les modalités d'investissement des filiales détenues indirectement par des multinationales américaines étaient nettement plus sensibles aux taux d'imposition locaux que ne l'étaient celles des filiales étrangères détenues directement.

Parallèlement, des efforts ont été réalisés pour faire obstacle aux activités de planification fiscale agressive des EMN-comme la pratique consistant à attribuer des bénéfices imposables aux pays à faibles taux d'imposition en manipulant les prix dans des transactions interentreprises (prix de transfert) et la pratique consistant à attribuer la dette d'une entreprise et la déduction associée des paiements d'intérêt à des filiales dans des pays à taux d'imposition élevés (sous-capitalisation). En outre, de nombreux pays ont aussi réagi à ces problèmes en se dotant de codes des impôts extrêmement complexes. Ils comportent un report d'impôts sur les revenus de source étrangère, des règles d'imputation des frais d'une société mère et des règles spéciales relatives aux sociétés de vente à l'étranger (*foreign sales corporations*). Voir Gresik (2001) pour plus de précisions.

*Voir OCDE (2007) pour un examen approfondi des indicateurs fiscaux prospectifs et de la planification fiscale des firmes multinationales.

La planification⁷⁸ et l'optimisation⁷⁹ fiscale internationale portent sur le choix du pays d'imposition, le choix du pays de rattachement de certaines transactions.

2.2.1) Le choix du pays d'implantation : les pays à fiscalité privilégiée

Le choix du pays d'implantation est dicté par la combinaison du régime fiscal du pays dans lequel la société mère est implantée et les régimes fiscaux de ses filiales ou succursales.

Les firmes multinationales procèdent souvent à l'implantation d'une société holding ou relais dans un pays à dispositif fiscal avantageux pour en tirer profit.

Selon Thierry LAMORLETTE et Patrick RASSAT, « ces entreprises se trouvent souvent à la limite de la fraude et risquent encore plus fortement, pour des manipulations intragroupes, des redressements de la part de l'administration »⁸⁰.

2.2.1.1) Les sociétés holding

La création de holdings intermédiaires ou la transformation de la société mère en holding sont devenues aujourd'hui extrêmement courantes dans les groupes internationaux.

Une holding est une société sans objet industriel dont l'actif est composé de titres de participations. Par le biais de ces participations financières, la holding gère et contrôle des sociétés ayant des intérêts communs. Ce dispositif permet la réduction de la charge fiscale du groupe en s'implantant dans un pays dont la législation fiscale prévoit des mesures fiscales

⁷⁸« La planification fiscale est une utilisation habile des textes qui vise à tirer avantages des lacunes administratives et légales dues aux différences de législation entre États ». Définition tirée du site : http://www.oxfamfrance.org/IMG/pdf/rapport_ccfd_oxfam_regulation_des_entreprises.pdf. Date de publication : 13 mars 2009. Date de consultation : 20/08/2013. La planification fiscale vise, donc, à permettre aux contribuables, dans le respect des règles applicables, d'organiser leurs affaires de façon à minimiser leur fardeau fiscal.

⁷⁹L'optimisation fiscale est « l'art de payer moins d'impôt tout en restant dans la légalité », une définition tirée du site : <http://www.netpme.fr/info-conseil-1/gestion-entreprise/fiscalite/optimisation-fiscale>. Date de consultation: 08/05/2013.

⁸⁰Thierry LAMORLETTE et Patrick RASSAT, « Stratégie fiscale internationale : la guerre fiscale mondiale, la fin des paradis fiscaux, les nouvelles opportunités », Ed MAXIMA, Paris 1993, p.44.

encourageantes (exonérations, exemptions, allègements fiscaux... Cette option facilite la remontée des dividendes des filiales à la société consolidante (holding)⁸¹.

2.2.1.2) Les sociétés relais

Les sociétés relais (*base company*) ce sont des sociétés qui cachent leurs véritables détenteurs par l'utilisation de prête-noms.

Les firmes multinationales optent généralement pour une kyrielle de sociétés relais afin de multiplier des coupe-circuits et accroître la difficulté de connaître le véritable donneur d'ordre de virement, le véritable propriétaire d'une société ou le véritable bénéficiaire d'un fonds.

2.2.2) Le choix du pays de rattachement

Le rattachement des revenus des sociétés au pays d'imposition se fait conformément au principe de territorialité et au principe d'établissement stable.

Le principe de territorialité suppose que les entreprises sont imposées dans les pays de réalisation de leur bénéfice. Ce principe s'oppose au principe de mondialité dans lequel sont imposées les entreprises selon leur nationalité.

La notion d'établissement stable désigne, du point de vue légal, une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

En matière conventionnelle, la notion d'établissement stable est liée essentiellement à la période durant laquelle l'installation fixe d'affaires demeure opérationnelle.

Généralement, le rattachement des revenus se fait dans le pays où le taux d'imposition est le plus bas (paradis fiscaux).

⁸¹Thierry LAMORLETTE et Patrick RASSAT, « *Stratégie fiscale internationale : la guerre fiscale mondiale, la fin des paradis fiscaux, les nouvelles opportunités* », op. cit. ,p.45.

2.3) Les prix de transfert : une pratique à l'usage des firmes multinationales, le cas de GOOGLE

Aborder les prix de transfert en matière de stratégie fiscale des firmes multinationales est une des préoccupations largement débattues et un pari audacieux pour les fiscalistes aguerris d'en surmonter la complexité⁸².

Les prix de transfert sont pratiqués par des entreprises dont la caractéristique principale est l'existence entre elles d'un espace intégré (géographique et économique).

Les prix de transfert opérés entre les composantes du groupe affectent de façon immédiate et directe l'assiette fiscale des États concernés par les transactions⁸³.

2.3.1) Le schéma d'optimisation fiscale du Google : "double Irish" ou "Dutch sandwich"

Google a proclamé fièrement « qu'il est possible de gagner de l'argent sans vendre son âme au diable »⁸⁴.

Pour réduire son impôt sur les sociétés, ce géant du Net américain a utilisé les ficelles de l'optimisation fiscale.

La première étape de ce schéma voit Google US Inc concéder ses droits de propriété intellectuelle (Brevet et marques), à une société irlandaise « *Google Ireland Holding* », basée aux Bermudes. Google Ireland Holding verse à Google Us Inc, en contrepartie de ses droits, une redevance dont le prix est fixé le plus bas possible pour limiter la charge fiscale aux États-Unis.

⁸²Guillaume VIEILLARD, « *Le contrôle fiscal des prix de transfert* », Petites affiches, n° 112, 06 juin 2006, p.17.

⁸³Tiré du site : www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1//fichedescriptive-176/fichedescriptive-4176.pdf. Date de consultation: 23/06/2013.

⁸⁴ANTONIO Gambini, « *Google, le double irlandais et le sandwich hollandais* ». Article tiré du site : <http://www.cncd.be/Google-le-double-irlandais-et-le>. Mise en ligne le 16 décembre 2010. Date de consultation : 23/06/2013.

De droit irlandais, Google Holding Ireland est la maison mère d'une filiale installée à Dublin, dénommée Google Ireland Limited. Une filiale qui réalise l'ensemble du chiffre d'affaires de Google pour l'Europe, le Moyen-Orient et l'Afrique. Cette filiale envoie, en contrepartie de la concession des droits de propriété intellectuelle détenus, des redevances à sa mère installée aux Bermudes. De ce fait, cette filiale passe le paiement de sa redevance à sa société mère en charge déductible de son impôt sur les bénéfices et Google Holdings Ireland échappe totalement à l'impôt sur les bénéfices irlandais, au motif qu'elle a installé son centre de management effectif à Bermudes.

La deuxième étape pour rendre ce subterfuge sophistiqué, Google met une règle du droit irlandais selon laquelle les redevances liées à l'exploitation d'un droit de propriété sont totalement exemptées d'imposition si elles sont transférées à l'intérieur de l'Union européenne. Un transfert à l'extérieur de l'Irlande donnerait lieu à une taxation minimale.

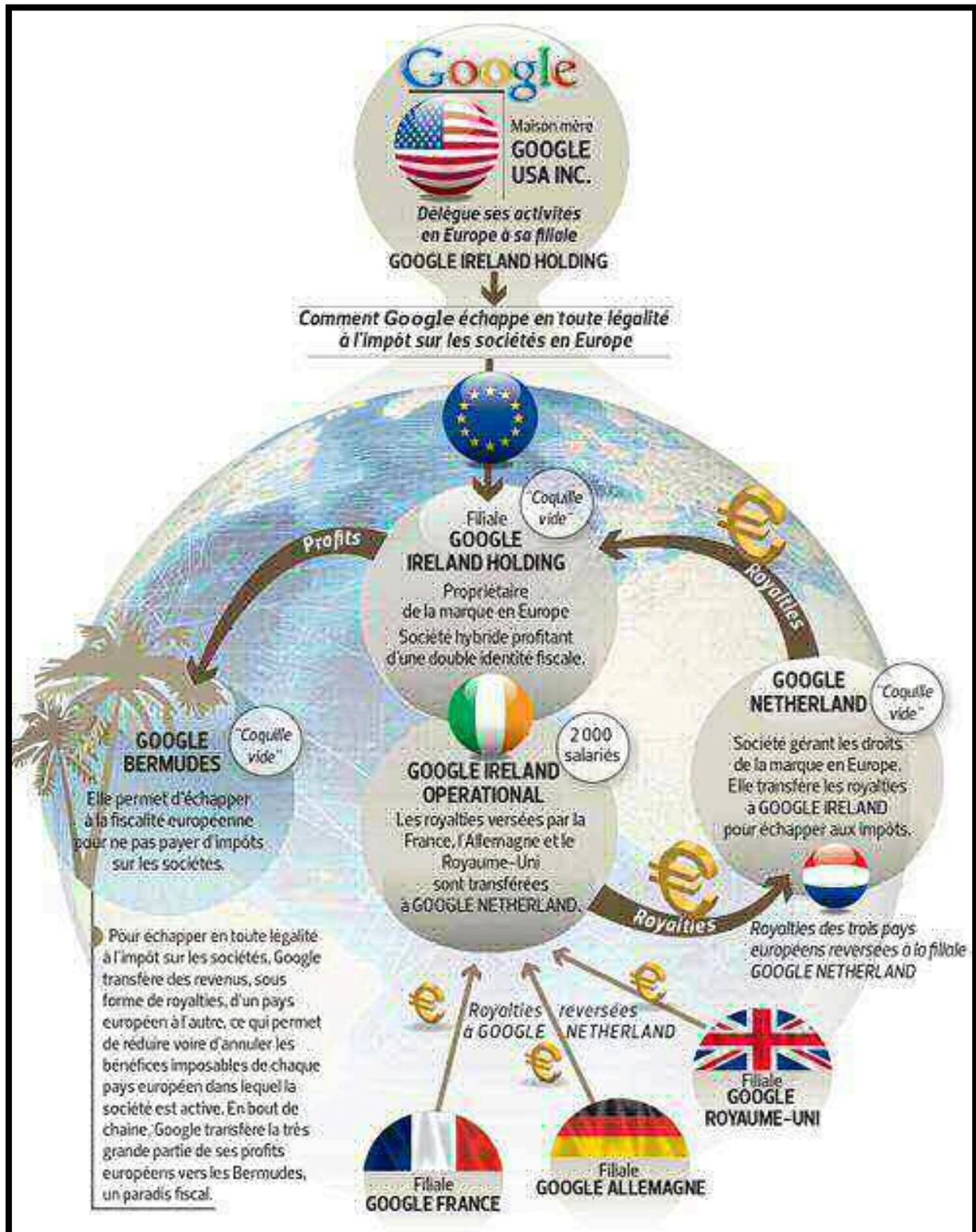
En conséquence de quoi, Google a décidé d'intercaler entre les deux sociétés irlandaises une société néerlandaise, dénommée *Netherlands Holdings BV*, par laquelle transite le paiement des redevances.

Tout ce montage fiscal laisse un ultime problème pour Google : le rapatriement aux États-Unis des bénéfices transférés aux Bermudes qui doivent être normalement imposés à 35 %.

S'armer de la patience, la facture peut encore être allégée. En 2005, l'administration américaine avait décidé de n'imposer qu'à 5 % les bénéfices rapatriés depuis l'étranger.

Cette opération avait permis à Google de réduire son taux d'imposition de 30 %.

Figure n° 2.7 : Comment Google échappe à l'impôt ?



Source :

<http://www.paradisfiscaux20.com/tag/paradis-fiscaux>.

Date de consultation, le 11/06/2013.

Conclusion

Dans ce chapitre nous avons développé les stratégies fiscales des firmes multinationales qui pourraient laisser croire que celles-ci sont significatives dans le choix du pays d'implantation.

Par ailleurs, dans la vie réelle d'une firme, la fiscalité est un élément parmi d'autres qui peut aider à améliorer la rentabilité d'un projet. L'optimum fiscal ne peut être atteint que si la fonction fiscale est placée comme un pivot autour duquel s'articule l'ensemble des décisions⁸⁵.

À l'échelle internationale, pas tous les détenteurs de capitaux qui profitent de cette variable fiscale. La rentabilité financière de cette variable dépend du degré de mobilité internationale de la firme, de son degré d'habileté fiscale et du risque fiscal qu'elle peut prendre.

Ainsi, la rentabilité d'un projet économique basée uniquement sur une solution fiscale serait un projet trop risqué et dangereux, car une entreprise ne peut pas anticiper l'évolution de la fiscalité à moyen et long terme. Également, la fiscalité, au sens physique du terme, est instable dans le temps. Elle est une discipline sujette aux modifications permanentes qui peuvent fragiliser les structures d'une entreprise et déstabiliser ses stratégies fiscales et cela peut engendrer des coûts liés à des conflits avec les services fiscaux (contentieux fiscal).

Pour paraphraser M. COZIAN, l'abus de droit est le péché des surdoués de la fiscalité. Certains contribuables ne manquent ni d'imagination ni d'audace et n'hésitent pas à échafauder des montages acrobatiques afin de soustraire à l'impôt qui serait normalement dû. Ces excès d'habileté frisent la malhonnêteté. Il n'est pas interdit d'être malin, à condition de ne pas trop faire le malin, car on connaît le proverbe : à malin, malin et demi.

C'est cette idée que nous voulons développer dans le chapitre qui suit.

⁸⁵Jean-Luc Rossignol, « Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise », Op. cit. , 2010/3, p.179.

CHAPITRE III

**ENCADREMENT DES POLITIQUES
FISCALES INTERNATIONALES :
VERS UNE GOUVERNANCE
FISCALE MONDIALE**

Introduction

La concurrence fiscale entre institutions et la sophistication croissante des montages fiscaux développés par les firmes multinationales, auxquels ils se sont confrontés un très grand nombre de pays dans le monde, ont posé d'importants problèmes aux autorités responsables de la politique fiscale dans la mesure où les États ont remis en cause leur capacité de couvrir leurs charges publiques, d'une part, et de suivre des transactions assez complexes pour recouvrer leur part d'impôt, d'autre part.

La question qui se pose est celle de savoir combien de temps cette concurrence fiscale pourra encore exister ? Est-ce que cette concurrence fiscale entre et à l'encontre des États est soumise à certaines formes de contrôle qui combattent ses excès les plus néfastes ? Dans l'affirmative, il faut encore déterminer par qui et par quels moyens de contrôle doit être effectué.

Dans ce but, nous allons développer une **section (1)** dans laquelle elles seront identifiées les mesures fiscales nuisibles, les moyens de lutte contre la concurrence fiscale dommageable entre juridictions fiscales, d'une part, et d'autre part les stratégies de lutte, soit au niveau national qu'international, contre les stratégies fiscales agressives, développées par les firmes multinationales à l'encontre des États.

En outre, étant donné que les politiques fiscales mondiales sont coordonnées et appréciées dans un contexte globalement orienté vers la suppression des distorsions fiscales et l'adaptation des systèmes fiscaux aux défis de la mondialisation, peut-on parler d'une concurrence fiscale saine ? Ou mieux encore, d'une gouvernance fiscale mondiale ?

Ces questions ont fait objet d'une actualité brûlante. Ainsi, à titre indicatif, ce qui a été énoncé par l'OCDE en matière d'égalisation des conditions de jeu est très louable. Il s'agit notamment de l'instauration d'un ordre fiscal mondial, doté d'une réglementation fiscale spécifique¹.

¹OCDE (1998), « *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial* », p.9.

Les raisons en faveur de tel ordre fiscal ne manquent pas. En effet, les problèmes d'ordre fiscal posés par les États et véhiculés par les firmes multinationales, ayant leurs activités mondialisées, sont un phénomène mondial qui appelle inmanquablement une solution globale.

Pour ce faire, les États ne devraient pas rester cloisonnés et isolés, en menant des solutions unilatérales. D'où la nécessité d'une véritable mondialisation de la fiscalité². Cette perspective sera examinée dans la **deuxième section** de ce chapitre.

SECTION 1 : LA LUTTE CONTRE LA CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE ENTRE LES ÉTATS ET CONTRE LES STRATÉGIES FISCALES AGRESSIVES A L'ENCONTRE DES ÉTATS

Les États ne peuvent rester inactifs lorsqu'ils voient leur base d'imposition s'éroder sous l'effet des mesures prises par d'autres pays qui offrent aux contribuables des moyens d'exploiter des paradis fiscaux et des régimes fiscaux préférentiels. Il en est de même lorsque les firmes multinationales abusent de leurs stratégies fiscales en exploitant des vides et des failles juridiques des législations fiscales nationales.

Pour protéger leur base d'imposition contre ces mesures dommageables, les États et les institutions internationales ont pris un éventail de contre-mesures.

L'application de celles-ci nécessite des outils, exige des compétences et une application rigoureuse des stratégies de lutte. Face à des problèmes qui sont essentiellement de nature mondiale, l'approche unilatérale des pays comporte certaines limites en raison de leur intervention géographique limitée, d'où la nécessité d'une coopération internationale.

À chaque stratégie fiscale offensive et nuisible ses moyens de répression défensifs. Cette section propose d'affronter les effets dommageables des problématiques fiscales entre États **(1)** et à l'encontre des États **(2)**.

²M. Leroy, sous la dir. de, « *Mondialisation et fiscalité, la globalisation fiscale* », Op. cit. , 286 pp.

1.1) La lutte contre les effets dommageables de la concurrence fiscale institutionnelle

1.1.1) Concurrence fiscale dommageable

La concurrence fiscale est dommageable « lorsqu'elle fausse les flux financiers et, indirectement, les flux d'investissements réels, sape l'intégrité et l'équité des structures fiscales, décourage le respect des dispositions fiscales pour tous les contribuables, remodèle le niveau et le dosage souhaité des impôts et des dépenses publiques, transfère indûment une partie de la charge fiscale vers des bases d'imposition moins mobiles, notamment la main-d'œuvre, les biens immobiliers et la consommation, et alourdit les coûts administratifs et la charge de la mise en œuvre des dispositions fiscales pour les autorités fiscales et les contribuables »³.

La concurrence fiscale est aussi dommageable lorsque les « États entreraient en compétition les uns avec les autres pour attirer des investissements ou des capitaux étrangers par le biais de la voie fiscale, ce qui aurait, au cas où ceci serait exécuté avec succès, des répercussions négatives sur les recettes de l'État d'origine des capitaux. Cette concurrence produirait, ainsi, des délocalisations d'entreprises ou de capitaux pour des raisons uniquement fiscales. Ceci donnerait lieu à un champ de concurrence qui, du point de vue de la théorie économique dominante, ne serait pas sain »⁴.

1.1.2) L'ampleur des problèmes posés par la concurrence fiscale dommageable

1.1.2.1) Pour les États

Pour les États, la concurrence fiscale est redoutable sur trois plans : tarissement des recettes et modification de l'offre publique (réduction des dépenses), déplacement de la charge fiscale vers les assiettes les moins mobiles, fuite des capitaux.

³OCDE (1998), « *Concurrence fiscale dommageable : un phénomène mondial* », Op. cit. ,§30.

⁴Antonio Carlos dos Santos, « *Aides d'États, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles* », Revue Internationale de Droit Économique, 2004, pp.28-29.

1.1.2.1.1) Le tarissement des recettes

Si la concurrence fiscale entre les États se justifie par le souci de conserver les activités présentes sur leurs territoires et attirer d'autres bases fiscales étrangères, en s'efforçant d'offrir les impôts les plus bas possible, cette tendance de baisse incontrôlée des impôts est redoutable et inquiétant de fait qu'elle joue un rôle néfaste du point de vue des finances publiques et du point de vue politique. Elle touche à deux questions extrêmement sensibles : le niveau de recettes fiscales et à terme c'est la survie de l'État qui serait menacée, en portant atteinte à la souveraineté nationale.

Sur le plan des finances publiques, les dangers de la concurrence fiscale se traduisent par l'érosion des bases fiscales et par conséquent par des pertes des recettes. La poursuite de l'érosion ne peut que rendre difficile la mise en œuvre des politiques budgétaires.

Sur le plan politique, la concurrence fiscale effrénée entre les États est qualifiée par Michel TALY de pratique suicidaire, car de surenchère en surenchère, aucun pays n'a plus d'avantages relatifs sur les autres et tous perdent des recettes⁵. Cela se traduit par l'incapacité des États à fixer le niveau des recettes qu'ils souhaitent à recouvrer ainsi que le montant des dépenses publiques à investir et ce, affecte corrélativement le niveau de développement des pays⁶.

Sur le plan international, les effets de la concurrence fiscale se traduisent par un sous-investissement ou une sous-production de biens publics mondiaux (BPM).

1.1.2.1.2) Transfert de la charge fiscale vers les facteurs les moins mobiles

Comme le signale le Comité Économique et Social Européen, « la libre circulation des capitaux peut, dans certains cas, mener à une spirale de concurrence fiscale vers le bas. Cela est d'autant plus vraisemblable au fur et à mesure que la base imposable est plus mobile. Dans bien des cas, une telle spirale descendante sur les impôts mobiles aboutit cependant à un

⁵Michel TALY, « *Incidations fiscales et harmonisation européenne* », Revue des affaires européennes, n°2, 1995, p.55.

⁶Jeffrey OWENS, « *Améliorer la transparence fiscale : états des lieux des travaux menés par l'OCDE* », Op. cit. , p.91.

accroissement de la pression fiscale sur d'autres types d'imposition, par exemple celle des revenus du travail, ou certains impôts indirects »⁷. À cela s'ajoute l'éventuelle en péril des systèmes de prévoyance sociale, notamment dans les pays où la redistribution des revenus, la protection sociale et l'offre de bien publics figurent en bonne place dans les préférences sociales⁸.

Cette thèse a été également partagée par GABRIEL Montagnier. Il considère que l'allègement de l'imposition des matières imposables volatiles est compensé principalement par l'alourdissement de l'imposition du travail salarié, peu mobile⁹. Donc, s'il devenait difficile de taxer les facteurs mobiles de production en raison de leur forte volatilité, un gouvernement serait tenté de surtaxer les seules matières captives, en augmentant la pression fiscale¹⁰.

Le déplacement de la fiscalité vers le travail entraîne alors des effets dévastateurs pour des économies axées sur le capital. Généralement ce modèle de concurrence fiscale dommageable qui est avancé par les fiscalistes pour expliquer les enjeux de la fiscalité en Europe¹¹.

1.1.2.1.3) La fuite des capitaux

La fuite des capitaux résulte de plusieurs facteurs, dont une plus forte pression fiscale. Vu l'importance de la fiscalité en matière de financement des services publics, une volatilité des capitaux (délocalisation) peut provoquer une hémorragie fiscale pour les pays d'origine et un enrichissement pour les pays hôtes.

⁷Antonion Carlos dos Santos, « *Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne* », Op. cit. , p.15.

⁸Agnès Bénassy-Quéré et al. , « *La réforme fiscale dans les États membres de l'UE* », op. cit, p.7.

⁹Gabriel MONTAGNIER, « *Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1995-février 1997)* », Revue trimestrielle de droit européen, n°33, avril-juin 1997, p.367.

¹⁰Nicolas JACQUOT, « *La réaction des États face à l'optimisation fiscale* », Op. cit. , p.20.

¹¹M. Leroy, sous la dir. de, « *Mondialisation et fiscalité, la globalisation fiscale* », op. cit. , p. 247.

1.1.1.2) Pour les entreprises

Pour les entreprises, la concurrence fiscale est la cause de perte d'efficacité économique dans la mesure où un taux d'imposition faible peut convaincre un acteur de localiser une assiette mobile là où elle est moins productive avant impôt.

Pour reprendre l'exemple cité dans le rapport du Conseil des impôts (p.15) : « soient deux pays "A" et "B", "A" étant plus productif que "B", mais pratiquant une imposition plus lourde. Un investissement de 100 dans le pays "A" procure un bénéfice avant impôt de 20, taxé à 50 % ; l'entreprise retire donc un bénéfice avant impôt de 10. Le même investissement ne rapporte que 15 avant impôt dans le pays "B", mais ce bénéfice sera taxé à 20 % seulement : l'entreprise retire alors un bénéfice de 12. L'entreprise, se fondant sur le rendement après impôt, choisira d'investir dans le pays "B". Elle maximise ainsi son profit. Pour autant, ce n'est pas nécessairement l'investissement le plus productif qui a été choisi ».

1.1.3) Moyens de lutte contre la concurrence fiscale dommageable

La concurrence fiscale est un phénomène à plusieurs facettes et de nature transfrontalier. Les actions concertées s'avèrent plus adaptées pour lutter contre les effets dommageables de ce phénomène.

En s'inspirant des travaux de l'Union européenne, les instruments de lutte peuvent être d'ordre politique ou technique. Il s'agit notamment de :

- code de conduite ;
- la coopération fiscale ou de la coordination fiscale ; et
- l'harmonisation fiscale.

1.1.3.1) Le code de conduite

Au sein de l'Union européenne, le code de conduite est un document politique d'adhésion ou d'engagement des États membres. Il peut être appréhendé comme un système de contrôle qui examine d'une manière permanente les régimes fiscaux et surtout les aides

fiscales des États membres¹². Sa finalité est d'assurer l'égalité de la concurrence à tous les opérateurs et démanteler les régimes fiscaux préférentiels.

Il a été adopté par le Conseil Ecofin en 1^{er} décembre 1997. Le Conseil a identifié 230 régimes susceptibles de générer une concurrence déloyale et influencer de façon artificielle la localisation des activités au sein de l'Union européenne¹³.

Selon Edouard Salustro, ce code de conduite vise la mise en place d'un pacte de non-agression fiscale entre les États membres, la correction des écarts et les distorsions fiscales non conformes aux principes d'une concurrence fiscale saine¹⁴.

1.1.3.2) La coordination fiscale

La coordination fiscale, selon P. DIBOUT, est un instrument de cohérence des politiques fiscales nationales¹⁵. La coordination implique un objectif moins ambitieux que l'uniformisation des systèmes ou des taux. Elle ne cherche pas à aboutir à une décision, instrument juridique contraignant, mais à une coordination des souverainetés fiscales¹⁶.

1.1.3.3) La coopération fiscale

La coopération consiste à aller progressivement vers une fiscalité commune par la création d'impôts communs en unifiant les impôts nationaux, en termes de taux comme d'assiette¹⁷.

¹²Antonio Carlos dos Santos, « *Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne* », Op. cit.

¹³Henri Sterdyniak, « *Les réformes fiscales en Europe, 1992-2002* », Op. cit. , p.357.

¹⁴Conseil Économique et Social (France), « *La fiscalité directe et la compétition européenne* », Rapport présenté par Edouard Salustro, La Documentation française, Paris, 1998, p.I.13/I-14.

¹⁵P. DIDOUT, « *L'Europe et la fiscalité directe*, Petites Affiches », n° 153, 23 décembre 1998, p.111.

¹⁶J. QUATREMER, « *Il faut mettre fin à la concurrence fiscale déloyale* », Entretien avec Mario MONTI, Petites Affiches, n° 153, p.4.

¹⁷Henri Sterdyniak, « *Les réformes fiscales en Europe, 1992-2002* », Op. cit. , p.340.

1.1.3.4) L'harmonisation fiscale

L'harmonisation fiscale entre États suppose, sur le plan de la forme, que les fiscalités restent nationales au maximum, mais, sur le plan du fond, elles doivent être unifiées, coexistées et organisées par des règles de bonne conduite qui permettent à chaque pays de préserver sa capacité à taxer ses résidents¹⁸.

Pour les pays européens, l'harmonisation fiscale consiste à mettre en place un serpent fiscal européen¹⁹ à l'image du serpent monétaire qui dans les années 70 a ouvert la voie à la monnaie unique. Le serpent fiscal consiste à définir des taux d'imposition sur les bénéficiaires qui pourraient varier selon les pays, mais à l'intérieur d'un corridor dont les limites hautes et basses iraient en se rapprochant progressivement.

L'harmonisation proposée par la Commission européenne, en 2006, consiste à élaborer une assiette fiscale commune de l'impôt sur les sociétés d'une manière à compléter le marché unique européen, à faciliter la vie des entreprises qui y opèrent et à renforcer de la transparence quant à la fiscalité des entreprises de chaque État²⁰.

Cette initiative pour dissuader toute concurrence fiscale fondée sur l'égoïsme sacré des États n'a malheureusement pas atteint un consensus général des pays membres²¹. Le projet a suscité de grands débats et a connu des résistances²². À ce titre, le Ministre des Finances de Slovaquie a considéré cette harmonisation comme un gaspillage de temps et d'énergie et elle n'est pas un objectif réaliste. Il est en de même pour le Ministre des Finances néerlandaises, Gerrit Zalm qui a déclaré que l'harmonisation ne sera pas avant dix ans. Le Ministre des Finances irlandaises, Brian Cowen s'inscrit dans la même approche en prenant une position ferme, en disant : « je ne parierais pas un centime là-dessus parce que je n'aime pas parier sur des choses qui ne se passent pas ».

¹⁸Henri Sterdyniak, « *Les réformes fiscales en Europe, 1992-2002* », Op. cit. , p.340.

¹⁹Vincent Drezet, « *Pour un serpent fiscal européen : de la concurrence à l'harmonisation* », Ed Syllepse, Paris, 2005.

²⁰Confédération Internationale des Syndicats Libres, « *Le beurre et l'argent, comment les multinationales échappent à la redistribution fiscale* », juillet 2006, p.21.

²¹Conseil des Impôts (France), « *La concurrence fiscale et l'entreprise* », 22^{ème} rapport, 2004, p. 231.

²²Idem, p.22.

1.2) La lutte contre les stratégies fiscales agressives à l'encontre des États

Face aux pratiques fiscales offensives²³ des firmes multinationales à l'encontre des États, les pays développés ou en voie de développement ont réagi, car ils ne peuvent évidemment pas tolérer que leurs souverainetés fiscales soient ignorées et que leurs équilibres budgétaires soient mis en danger. Ce souci légitime de protéger le volume de leurs recettes fiscales suppose la création d'un arsenal juridique de caractère approprié, soit dans l'ordre national ou dans l'ordre international.

Toutefois, la lutte dans l'ordre interne contre l'évasion et la fraude fiscale internationale se heurte de manière nécessaire aux limites juridiques de la souveraineté nationale. Alors que la lutte interétatique se heurte aux limites politiques de la coopération internationale. Si le premier moyen de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationale s'avère incomplet, le deuxième arsenal demeure, cependant, un remède hypothétique. En effet, les exigences de la politique des États présentent un caractère dualiste, conduit la plupart des pays à doter leurs administrations fiscales respectives d'un arsenal juridique nécessaires pour lutter contre les transferts indirects de bénéfices, en s'efforçant de rétablir la vérité économique des transactions internes aux groupes de sociétés.

Ce paragraphe apporte un éclaircissement sur certains moyens répressifs tant au niveau national qu'international dont disposent les États pour lutter contre les grands profits illégaux des firmes multinationales, tirés des disparités fiscales nationales.

1.2.1) La lutte contre les pratiques de prix de transfert : le principe de pleine concurrence comme solution

1.2.1.1) Exposé du principe de pleine concurrence

Le principe de pleine concurrence est reconnu par la grande majorité des États. Son utilisation s'inspire du rapport de l'OCDE publié en 1979²⁴, modifié en 1995²⁵.

²³Ces pratiques peuvent être également désignées par les expressions « planifications fiscales agressives », ou « planification fiscale abusives » ou encore « planifications fiscales agressives ».

²⁴OCDE (1979), « *Prix de transfert et entreprises transnationales* ».

Le premier paragraphe de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE stipule que :« [lorsque]...les deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ».

L'adoption de ce principe dans la plupart des législations fiscales nationales et des conventions fiscales internationales vise à s'assurer que les bases d'imposition de chaque pays soient les plus justes possible, d'éviter les conflits entre les différentes administrations fiscales et les distorsions entre les entreprises.

La préservation des assiettes fiscales des États n'est possible qu'à travers une égalité de traitement des entreprises apparentées et des entreprises indépendantes.

L'égalité du traitement consiste à traiter les filiales d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. Il s'agit de la neutralisation des liens du groupe.

1.2.1.2) Le principe de pleine concurrence en droit algérien

L'Algérie a codifié le principe de pleine concurrence sous l'article 8 de la loi de finances pour 2007, complété par les articles 9 de la loi de finances pour 2008 et par l'article 4 de la loi de finances complémentaire pour 2010.

Ces articles régissent le principe de pleine concurrence et s'intéressent au transfert indirect des bénéfices à l'étranger entre sociétés dépendantes.

Pour sa mise en œuvre, toutes les conventions fiscales conclues entre l'Algérie et le reste du monde comportent un article similaire à l'article 9 de la convention modèle OCDE. Et

²⁵OCDE (1995), « *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises transnationales et des administrations fiscales* ».

pour faciliter les contrôles, l'administration fiscale algérienne a dressé une liste des États avec lesquels elle a signé ces conventions.

1.2.1.3) La mise en œuvre du principe de pleine concurrence

1.2.1.3.1) L'analyse par la comparabilité

L'application du principe de pleine concurrence exige la comparaison d'une transaction pratiquée entre deux entreprises associées avec une transaction pratiquée entre des entreprises indépendantes.

Pour qu'une telle comparaison soit significative, il faut que les caractéristiques économiques de la situation prise en compte soient suffisamment comparables.

Selon l'OCDE, les éléments à prendre en compte afin de déterminer le degré de comparabilité entre deux transactions sont :

- les caractéristiques des biens (corporels ou incorporels) ou services transférés ;
- les fonctions assurées par les parties, compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés ;
- les clauses contractuelles ;
- la situation économique des parties ;
- la stratégie industrielle et commerciale poursuivie par les parties.

1.2.1.3.2) L'analyse fonctionnelle

L'OCDE recommande dans son rapport publié en juillet 1995 sur les principes directeurs en matière de prix de transfert, toute démarche en prix de transfert doit être précédée d'une analyse fonctionnelle.

L'analyse fonctionnelle permet d'identifier l'entrepreneur principal, c'est-à-dire l'entreprise qui assume les risques principaux et qui prend les décisions stratégiques.

À ce titre, l'OCDE préconise que : « pour déterminer si des transactions entre entreprises associées ou des transactions entre entreprises indépendantes sont comparables, il faut comparer les fonctions exercées par les parties. Cette comparaison repose sur une analyse fonctionnelle, qui a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités significatives sur le plan économique qui sont ou seront exercées par les entreprises associées et par les entreprises indépendantes. Pour ce faire, il faut porter une attention particulière à la structure et à l'organisation du groupe »²⁶.

1.2.1.3.3) Check-list fiscale

Une check-list fiscale peut constituer un outil important pour les services d'une administration fiscale. Si elle est bien élaborée, elle peut servir comme une aide méthodologique pour collecter et analyser des informations et orienter les contrôles.

En matière d'activité des firmes multinationales, la collecte de l'information porte sur l'organigramme, sur les relations commerciales, sur les relations financières et contractuelles des firmes multinationales. Cet instrument permet de repérer facilement les entreprises frauduleuses lorsqu'il existe des échanges d'informations entre administrations fiscales.

1.2 1.4) Les limites du principe de pleine concurrence : la charge de la preuve

L'adoption du principe de pleine concurrence par les États membres de l'OCDE et par ceux qui ne le sont pas, résulte de la nécessité d'imposition des groupements multinationaux et des entreprises indépendantes sans discrimination et sans distordre leurs positions compétitives. Ce principe traduit la conception de **justice fiscale**.

Par ailleurs, à l'heure actuelle où l'économie est de plus en plus dématérialisée, l'analyse des flux entre la société mère et ses filiales devient davantage ardue pour l'administration fiscale dans la mesure où on lui incombe la charge de la preuve que la société

²⁶OCDE (1995), « *Principes directeurs en matière de prix de transfert* », Chapitre 1, § 1.20.

mère pratique des prix de transferts avec ses composantes pour y échapper à l'impôt²⁷. L'exemple des actifs incorporels comme les brevets, pour lesquels il n'existe pas de prix de référence, met l'administration fiscale dans une situation difficile pour déterminer le prix de pleine concurrence.

1.2.1.5) La fiscalisation de e-commerce, une solution aux problèmes fiscaux posés par le commerce électronique

Les enjeux du commerce électronique ont fait l'objet d'études par l'OCDE. Dans son rapport présenté lors de la conférence ministérielle sur le commerce électronique, organisée en octobre 1998 à Ottawa, le Comité fiscal a tenté de répondre aux questions relatives à l'identification des opérateurs ainsi que leurs établissements stables et domiciles fiscaux dans le contexte du commerce électronique.

La principale conclusion se rapporte à la nécessité d'assurer une répartition équitable des bases d'imposition du commerce électronique entre les différents pays et d'éviter les doubles ou multiples impositions ou l'absence totale ou partielle d'imposition.

Ainsi, les principes fiscaux qui doivent être appliqués concernent notamment :

- la neutralité : le système fiscal doit assurer la neutralité et l'équité entre les formes d'intervention classiques, conventionnelles et électroniques des sociétés ;
- la simplicité : la fiscalité doit être simple pour éviter les interpellations divergentes. Le contribuable doit pouvoir anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, quels que soient les moyens à utiliser (classiques ou électroniques) ;
- flexibilité : le système fiscal doit être flexible de manière à s'adapter à l'évolution des techniques modernes des transactions commerciales ;
- informations des contribuables : les autorités fiscales devraient assurer et améliorer de manière permanente le service au contribuable ;

²⁷LAMORLETTE Thierry et RASSAT Patrick, « *Stratégie fiscale internationale* », Ed MAXIMA, Boulogne, 1993, p.30.

- informations fiscales : les administrations devraient se doter de moyens adéquats pour accéder aux informations fiscales nécessaires à la détermination de manière objective de la matière imposable ;
- recouvrement et contrôle : dans un contexte de mondialisation, les mécanismes internationaux de contrôle et de recouvrement doivent être améliorés. Les dispositions conventionnelles prévoyant l'assistance au recouvrement et l'échange de renseignements doivent être appliquées ;
- développement du réseau conventionnel : les modalités d'application du dispositif d'assistance administrative prévu par les conventions fiscales doivent être adaptées à certains aspects du commerce électronique.

1.2.2) La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale

Le phénomène de la fraude fiscale internationale a pris une ampleur considérable. En raison de sa dimension spatiale, elle échappe en partie aux autorités nationales. Ce phénomène s'est accentué avec les régimes de fiscalité privilégiée installée dans les paradis fiscaux qui réunissent toutes les conditions pour détourner capitaux et ressources des pays à haute fiscalité, même si certains d'entre eux ont entrepris de les concurrencer par un réseau très dense de conventions internationales.

Dans l'idéal, les mesures de lutte contre ce phénomène devraient être prises tant au niveau national qu'international.

1.2.2.1) Les moyens de droit interne

1.2.2.1.1) Promouvoir le civisme fiscal

Le respect de la loi fiscale est l'un des actes civiques essentiels et le début du civisme fiscal. Le civisme fiscal est le dévouement du citoyen vis-à-vis de son pays et de l'individu vis-à-vis de sa collectivité. Le civisme fiscal peut se définir comme « l'adhésion volontaire du bon citoyen au paiement de l'impôt » ou « le comportement du bon citoyen qui a compris le

rôle et l'importance de l'impôt et donc qui accepte de payer ses impôts et qui sensibilise et invite les autres à payer leurs impôts »²⁸.

Promouvoir le civisme ou l'éthique fiscale des contribuables c'est donner la priorité à l'éducation des contribuables, pour les amener à adopter une attitude positive à l'égard du fisc et une attitude négative à l'égard de la fraude. Certains pays ont même introduit la notion de civisme fiscal dans les programmes scolaires. À titre illustratif, la Direction Générale des Impôts du Côte d'Ivoire a initié, en 2005, des actions de formation, d'information, de vulgarisation et de sensibilisation à l'impôt, telles que les émissions télévisées « l'impôt et vous », « l'impôt et le civisme fiscal »... L'objectif de ces actions est d'éduquer les élèves d'aujourd'hui à l'impôt et au civisme fiscal et de former de bons contribuables de demain.

« Aboutir à un niveau élevé de civisme fiscal ou de respect volontaire de la loi fiscale par les contribuables a un prix à payer pour une société civilisée »²⁹, telle est l'idée que le secrétaire américain au Trésor, Henry Morgenthau, avait voulu transmettre au président Franklin Delano Roosevelt sur la nécessité d'instaurer une moralité fiscale.

Compte tenu de ce qui précède, le potentiel d'un civisme fiscal et son éducation dépendent crucialement de la confiance que les contribuables pensent pouvoir placer dans la compétence et l'intégrité de ceux qui, aux divers niveaux, sont chargés de prélever, de répartir ou d'utiliser le produit de l'impôt.

1.2.2.1.1.1) Les dimensions du civisme fiscal

1.2.2.1.1.1.1) Le civisme de ponctualité

Dans toutes les législations du monde, on trouve toujours une disposition qui stipule qu'un contribuable doit déclarer son chiffre d'affaires exact et dans les délais fixés par la loi.

²⁸Sur l'enseignement du civisme fiscal à l'école, l'intégration du civisme fiscal dans les programmes scolaires, voir le site : http://www.dgi.gouv.ci/actualites/civisme_fiscal_ecole.asp, Ministère de l'Economie et des Finances, Direction Générale des Impôts de Côte d'Ivoire. Date de consultation: 14/02/2013.

²⁹Henry Morgenthau Jr, « Note du Trésor sur la fraude fiscale », 21 mai 1937, publié in « L'économie politique », n°19, 2003, p.63. Date de consultation : 18/06/2013.

En droit algérien, le délai de dépôt de la déclaration annuelle des résultats, se rapportant à l'année écoulée, est fixé au plus tard le 30 avril de chaque année. Toutefois, une prorogation de trois (03) mois peut être accordée en cas de forme majeure. Cette prorogation est soumise à une décision du Directeur Général des Impôts³⁰.

Cette déclaration est un acte du civisme fiscal et un comportement civique, car le contribuable agit en bon citoyen, il veut être utile pour son pays, en participant à sa construction et tout retard dans le paiement de ses impôts induit un retard dans le développement de son pays.

1.2.2.1.1.1.2) Le civisme de déclaration d'existence

Dans chaque pays, les contribuables déclarent leur existence auprès de l'administration fiscale compétente dès le commencement de leur activité.

Dans le droit algérien, la déclaration d'existence est régie par l'article 183 du Code des impôts directs. Cet article stipule que « les contribuables relevant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés [...] doivent, dans les trente (30) jours du début de leur activité, souscrire auprès de l'inspection d'assiette des impôts directs dont ils dépendent, une déclaration conforme au modèle fourni par l'administration ».

Cet enregistrement dans les fichiers de l'administration fiscale lui permet de recenser le nombre de contribuables déclarés et identifier ceux qui échappent à l'impôt.

1.2.2.1.1.1.3) Le civisme d'exactitude de la déclaration

Le civisme d'exactitude de la déclaration représente un point pertinent dans son contenu. Toutefois, l'exactitude du chiffre d'affaires communiqué par le contribuable est affirmée ou confirmée par l'administration après vérification et contrôle sur pièces et sur place de sa situation fiscale. Un contribuable honnête est celui qui déclare son chiffre d'affaires réel, conformément aux dispositions de la loi en vigueur.

³⁰Article 18 du Code Général des Impôts (Algérie).

1.2.2.1.2) Institution d'un fichier national des fraudeurs

Une autre mesure de lutte contre la fraude fiscale consiste à instituer un fichier national des fraudeurs. Cette mesure ne peut être concrétisée sans avoir un fichier national des contribuables et leur identification.

Dans ce cadre, depuis 2009³¹, l'administration fiscale algérienne (Direction Générale des Impôts) a commencé à immatriculer l'ensemble des personnes physiques et morales, quels que soient leurs nationalités et leurs domaines d'activités.

L'immatriculation est matérialisée par une carte électronique portant le numéro d'identification fiscale du contribuable. Actuellement, plus de 570.000 NIF sont comptabilisés au niveau de la DGI, toutes catégories de contribuables confondues³².

De ce fait, l'élaboration d'un répertoire national de la population fiscale vient de compléter la décision d'attribution d'un numéro d'identification statistique (NIS)³³ pour tous les agents économiques et sociaux, commerçants ou non.

En conséquence, ces décisions ont pour objectifs le suivi des activités des agents économiques ainsi que leur localisation. L'intérêt aussi de ces identifiants est de rendre fluide l'échange d'informations disponibles entre institutions publiques. Cette démarche de traitement des informations fiscales pouvait permettre éventuellement la détection des manœuvres frauduleuses.

Dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale, « l'Algérie a pu recouvrer près de 120 milliards de dinars. C'est le résultat d'une série d'opérations de contrôles (3.000 inspections) menés durant l'année 2009 jusqu'au premier trimestre 2010 ».

³¹Article 36 de la loi de finances complémentaire 2009, JORADP n°44, du 26 juillet 2009, p.9.

³²Ministère des Finances algériennes.

³³Institué par le décret exécutif n° 97-396 du 28 octobre 1997, JO n° 72 du 02 novembre 1997, p.11. Voir sur le site : www.joradp.dz.

1.2.2.1.3) L'adaptation du cadre organisationnel

Pour faire face au développement rapide du phénomène de la fraude fiscale, la Direction Générale des Impôts algérienne a développé un programme pluriannuel impliquant l'ensemble de ses services. Ce programme porte, essentiellement, sur l'aménagement du cadre organisationnel, le renforcement du dispositif légal d'encadrement des contribuables et la redynamisation des activités des services fiscaux. Ces actions visent à mieux organiser et intensifier la lutte contre la fraude fiscale.

1.2.2.1.3.1) Aménagement du cadre organisationnel

Cette mesure a été prise dans le but d'optimiser le rendement des services de l'administration fiscale. À cet effet, les actions mises en œuvre à ce niveau sont :

- la mise en place d'inspections polyvalentes des impôts et l'institution du dossier fiscal unique, en remplacement des inspections spécialisées ;
- l'informatisation d'aspects importants de services internes au niveau des Directions des Impôts de Wilaya (DIW), divisés en structures centralisatrices et dispensatrices de l'information fiscale ;
- l'institution des sous-directions de contrôle au niveau régional pour mieux suivre l'exécution correcte des opérations de contrôle.

1.2.2.1.3.2) Le renforcement du dispositif d'encadrement légal des contribuables

Cette mesure vise à accentuer la pression sur les contribuables fraudeurs à travers notamment :

- la redynamisation des actions de contrôle touchant notamment les activités à forte présomption de fraude ;
- l'impulsion de la recherche de la matière imposable par le biais de son élargissement à différentes administrations et organismes détenteurs d'informations utiles pour le suivi de la situation fiscale des contribuables ;

- l'aggravation des sanctions à l'égard des fraudeurs, par le recours au dépôt de plainte pour fraude fiscale et la fermeture provisoire de locaux commerciaux ;
- l'élargissement de l'exigence de l'identifiant fiscal aux administrations des douanes et du commerce et éventuellement à d'autres administrations.

1.2.2.1.3.3) La coordination des actions de lutte contre les pratiques frauduleuses

Les efforts consentis par les différentes institutions et administrations publiques, pour lutter contre les pratiques frauduleuses sont caractérisés par :

- l'institution de comités de coordination avec les administrations du commerce et des douanes tant au niveau central que local et la mise en place de brigades mixtes de contrôle ;
- la signature d'un protocole, avec la Direction Générale des Douanes (DGD), portant sur la circulation rapide des informations, la meilleure coordination des actions d'harmonisation des systèmes informatiques, et la création d'un lien permanent entre les deux administrations ;
- la mise en place d'un comité interministériel permanent, pour l'amélioration du recouvrement de l'impôt et le renforcement de la coordination interservices ;
- la création du fichier des fraudeurs commun aux administrations des impôts, des douanes et du commerce, servant comme une banque de données dont l'objectif est d'inciter les redevables à mieux respecter leurs obligations;
- le renforcement de la transparence des transactions commerciales;
- l'assainissement de la situation actuelle, caractérisée par la possession des registres de commerce de complaisance (absence de locaux, registre de commerce au nom de personnes fictives, âgées ou décédées,...);
- la sollicitation des autorités locales pour apporter de l'aide et de l'assistance aux agents chargés du recouvrement.

1.2.2.1.3.4) Suivi des trains de vie des contribuables

En vue de combattre efficacement la fraude fiscale et répondre favorablement aux exigences de la réalité économique et sociale, la Direction des Recherches et Vérifications (DRV) a développé un programme d'actions visant le renforcement des opérations de contrôle sur les bénéfices des personnes morales et physiques.

En ce qui concerne les personnes physiques, les actions des services fiscaux seront, à cet effet, réorientées graduellement du contrôle de l'activité vers le contrôle des revenus. Les actions des vérificateurs s'intéressent aux signes extérieurs de richesses notoires et aux dépenses ostensibles, pour permettre de détecter les personnes dont les revenus reconstitués sont disproportionnés, comparativement à ceux déclarés, ainsi que les personnes activant illégalement, sans être suivis par les services fiscaux.

Par ailleurs, pour les personnes morales, les actions de la DRV ciblent les entreprises ayant bénéficié d'avantages fiscaux et douaniers, dans le cadre de la promotion des investissements. Celles-ci feront l'objet d'un suivi particulier en raison de la constatation de détournement des avantages accordés en la matière.

Pour plus de rigueur, les brigades de contrôle sont instruites à l'effet de contrôler l'utilisation de ces avantages. Les contrôles sont effectués à travers l'analyse des rapports de vérification et l'examen des contentieux qui en découlent.

1.2.2.1.4) Contrôle des transferts de capitaux

En Algérie, les transferts des capitaux à l'étranger sont encadrés par la loi de finances 2009. Cette loi a prévu deux taxes de 15 % et de 20 %. La première taxe est dite « taxe sur les actions » applicable sur les bénéfices transférés par les branches des compagnies étrangères installées en Algérie vers les sièges centraux. La deuxième taxe impose les surplus de la valeur de la concession des actions ou des parts sociales réalisées par les investisseurs non-résident en Algérie.

1.2.2.1.5) Les actions de soutien et de renforcement des activités de contrôle

1.2.2.1.5.1) La formation du capital humain

Outre le recours plus fréquent aux fermetures administratives et aux dépôts de plaintes, il est impérieux de renforcer les moyens matériels de vérification, mais aussi la formation de capital humain à travers l'augmentation du nombre de vérificateurs, la formation et le perfectionnement des agents, l'amélioration des conditions sociales, la protection efficace des agents dans l'accomplissement de leur mission.

1.2.2.1.3.2) La lisibilité des textes juridiques en matière fiscale

L'un des moyens important pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale est la lisibilité et la clarté des textes fiscaux. La simplification a pour but une compréhension juste de la loi fiscale par le contribuable. Il faut, toutefois, tenir compte du niveau intellectuel des contribuables, certains trouvent la difficulté de remplir ses déclarations. Ceci est, aussi, valable pour les agents du fisc qui interprètent et appliquent mal les textes législatifs et réglementaires (lois, décrets, instructions, circulaires...) parce qu'ils sont mal formés ou informés.

Une lisibilité des textes juridiques, accompagnés d'une stabilité des lois fiscales ne peut que favoriser et augmenter le niveau de certitude et d'assurance chez les contribuables. Dans le cas inverse, des changements fréquents entraînent les contribuables dans un véritable labyrinthe, ils perdent aussi leur maîtrise et leur certitude.

1.2.2.1.3.3) Élargissement de la collecte de l'information fiscale

En vue d'aboutir à une meilleure appréciation de la situation fiscale des contribuables et de leurs déclarations, la priorité sera réservée à l'élargissement de la collecte des informations fiscales et de l'utilisation de moyens modernes de son exploitation à travers la :

- généralisation du nouvel identifiant fiscal comme instrument de collecte, de transmission et d'exploitation des informations ;

- mise en place de brigades d'enquêtes et d'intervention, relevant de l'administration centrale, pour débusquer les réseaux de fraudes. En effet, la connaissance réelle de secteurs de fraude permet d'orienter l'action de l'administration et d'apporter éventuellement des solutions mêmes partielles ;
- mise en place de passerelles de communication avec les banques pour la communication de toute information financière utile sur les contribuables (ouverture de comptes, domiciliation...). Dans ce cadre, le Ministre des Finances algériennes a créé la Cellule de Traitement et du Renseignement Financiers (CTRF)³⁴.

1.2.2.1.3.4) La mise en place d'un casier fiscal

Dans le but de mettre en place une administration fiscale moderne dans notre pays, pour poursuivre la discipline financière des contribuables ainsi que pour renforcer les mesures de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, le Ministère des Finances algériennes a pris l'initiative de mettre en place un système ou un centre nommé « **casier fiscal** »³⁵.

Le casier fiscal (tax record, en anglais) consiste à réunir les divers documents et informations intéressant la situation fiscale des contribuables³⁶.

Le casier fiscal sera utilisé par les services de l'administration fiscale et particulièrement ceux chargés des vérifications et contrôles pour l'accomplissement de leurs enquêtes.

³⁴Cette cellule a été créée en 2002, par décret exécutif n°02-127 du 07 avril 2002. Ce décret a été modifié et complété par le décret exécutif n° 13-157 du 15 avril 2013, portant création, organisation et fonctionnement de la CTRF. Ce service administratif, relevant du Ministère des Finances, composé de représentants d'institutions financières, juridiques et sécuritaires. Elle est chargée de collecter les déclarations de soupçon qui lui sont transmises par les assujettis et de transmettre, le cas échéant, le dossier correspondant aux autorités compétentes, chaque fois que les faits sont susceptibles de poursuites pénales. Sur le plan international, la CTRF a signé sept (7) mémorandums d'entente avec les Cellules de Renseignements Financiers de Jordanie, Tunisie, Maroc, Bahreïn, Soudan, Yémen et Pologne. D'autres mémorandums sont en instance de signature avec la France, la Russie, l'Égypte, le Liban, le Qatar, Oman, l'Irak, le Koweït et l'Arabie Saoudite. En termes d'activités opérationnelles de la CTRF, le nombre de déclarations de soupçons en 2012 était de 1373 contre 1576 en 2011 et 1083 en 2010 (voir : <http://www.mf-ctrf.gov.dz/presse/DONNEESSTATISTIQUES.pdf>).

³⁵Ministère des Finances algériennes.

³⁶Article 1649 quinquies du Code général des impôts, modifié par l'ordonnance n°2010-420 du 27 avril 2010, France. Disponible sur le site : www.legifrance.gouv.fr. Date de consultation : 02/06/2013.

1.2.2.2) Les moyens internationaux

Les législations fiscales internes, à elles seules, ne peuvent pas enrayer et réprimer les phénomènes de la fraude et de l'évasion fiscale internationale.

La lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationale ne peut être efficace que si elle prend appui sur une coopération internationale effective et sanctionner des États ou territoires non coopératifs (ETNC)³⁷.

1.2.2.2.1) Assistance administrative internationale pour des échanges de renseignements et de recouvrements en matière fiscale

Les progrès de la coopération administrative internationale, en vue de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale internationale, s'observent surtout à travers le déploiement d'une nouvelle forme d'accords internationaux en matière fiscale, exclusivement consacrée à l'assistance administrative, pour l'essentiel, et à l'échange de renseignements, en particulier.

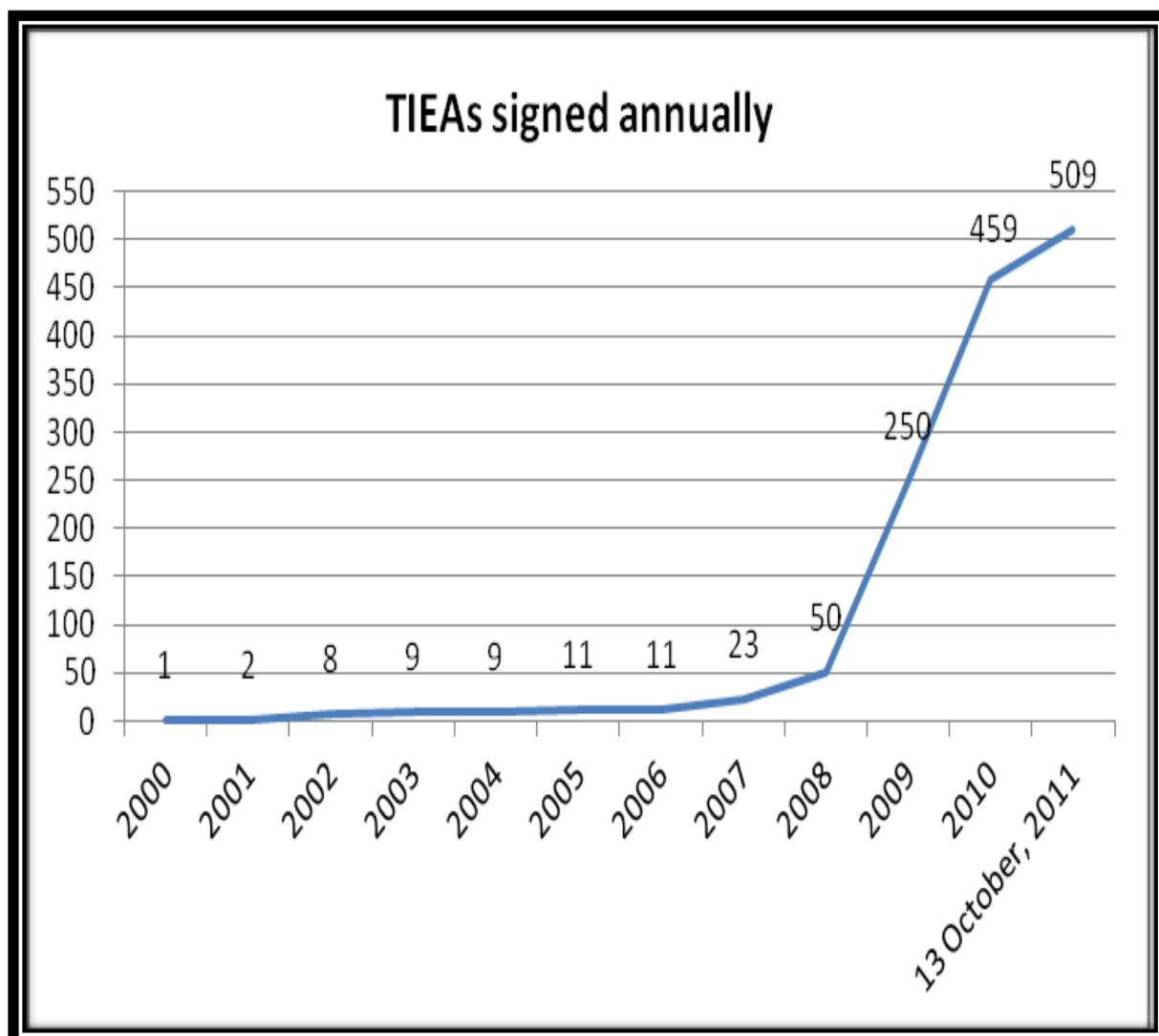
Ces accords sont inspirés d'un modèle élaboré par le groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements. Le groupe de travail est composé des représentants des pays membres de l'OCDE, ainsi que de délégués d'Aruba, des Bermudes, de Bahreïn, des Iles Caïman, de Chypre, de l'Ile de Man, de Malte, de l'Ile Maurice, des Antilles néerlandaises, des Seychelles et de San Marin, juridictions fiscales généralement regardées comme des « paradis fiscaux ».

Le modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale a été publié en 2002 et a connu un succès rapide et considérable. De très nombreux accords bilatéraux d'échange de renseignements qui lui sont conformes ont été conclus ces dernières années.

Depuis sa restructuration lors de sa réunion Mexico en 2009, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial) a enregistré plus de 700 accords prévoyant l'échange de renseignements en matière fiscale³⁸.

³⁷Ce concept a été utilisé depuis la crise financière de 2008. Ce glissement conceptuel est le reflet de la politique de lutte menée au niveau international contre les paradis fiscaux et les territoires à fiscalité privilégiée.

Graph n° 3.1: Échanges de renseignements en matière fiscale



Source :

*<http://www.oecd.org/fr/ctp/laluttecontrelafraudedfiscale.htm>,
Date de consultation : 01/06/2013.*

Ces accords expriment et développent les potentialités contenues dans les dispositions de l'article 26 de la convention modèle de l'OCDE relative aux doubles impositions. Ils prévoient expressément, dans son article 5, que chaque partie contractante fait en sorte que ses autorités compétentes aient le droit d'obtenir et de fournir :

³⁸ OCDE, « Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales », 26 octobre 2011, p.2.

- les renseignements obtenus par les banques, les autres institutions financières et toute personne agissant en qualité de mandataire ou de fiduciaire ;
- les renseignements concernant la propriété des sociétés ainsi que toutes personnes font partie d'une chaîne de propriété.

L'article 6 du modèle d'accord prévoit également la possibilité de contrôles fiscaux à l'étranger.

En pratique, les demandes de renseignements formulées par l'un ou l'autre des États contractants concernent l'identité des bénéficiaires des revenus ou des renseignements susceptibles de faciliter la répartition des bénéfices entre le siège de l'entreprise et l'établissement stable. L'administration de l'État de résidence peut, en outre, demander à l'État de la source de lui communiquer le montant des revenus du contribuable dont l'imposition exclusive lui est conférée par une disposition conventionnelle.

1.2.2.2.2) Pénalisation des États ou territoires non coopératifs (ETNC)

La qualification d'ETNC est attribuée aux juridictions fiscales qui refusent les standards internationaux d'échange des informations fiscales³⁹.

À titre illustratif, la législation fiscale française⁴⁰ considère un État ou un territoire non coopératif si quatre (04) conditions cumulatives sont remplies, à savoir :

- ne pas être membre de l'Union européenne ;
- avoir fait l'objet d'un examen par l'OCDE au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale ;
- ne pas avoir conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale ;

³⁹Bernard GASTAGNEDE, « *Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne* », Op. cit., p.3.

⁴⁰Article 238-0 du Code Général des Impôts (France).

- ne pas avoir signé avec au moins douze (12) États ou territoires, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale.

Dans ce cadre, les sanctions ou les punitions internationales prévues en la matière consistent en mise en œuvre d'une politique de rétorsion, reposant sur une dialectique dissuasion/persuasion. L'objectif recherché est d'exercer une pression sur ces États ou Territoires afin de les ramener à la résipiscence⁴¹.

Une des actions de cette politique consiste à publier une liste noire des ETNC, les nommer pour faire honte, comme l'indique son appellation en anglais « *name and shame* »⁴².

La liste noire a été validée par l'OCDE en novembre 2008, lors du sommet de Londres. À cette occasion, les membres du G20 avaient déclaré clairement que « l'ère du secret bancaire est révolue » et ils sont « prêts à appliquer des sanctions à leur encontre, pour protéger leurs finances publiques et leur système financier »⁴³.

Sous la pression du G20 et à partir de 2009, la norme de l'OCDE en matière d'échange d'informations fiscales entre États est devenue internationale (l'ONU l'avait déjà incorporé dans son modèle depuis octobre 2008).

En mars 2009, quatre pays de l'OCDE qui s'opposaient (Autriche, Belgique, Luxembourg et Suisse) ont levé leurs réserves ; les trois paradis fiscaux non coopératifs qui refusaient d'approuver la norme (Andorre, le Liechtenstein et Monaco) ont fini par l'accepter.

Au début du mois d'avril 2009, les quatre membres du Forum mondial (Costa Rica, Malaisie, Philippines, Uruguay) qui, à la date précitée, n'avaient pas pris l'engagement

⁴¹Guy GEST, « *L'évasion fiscale internationale* », Revue Française de Finances Publiques, n° 110, du 01 avril 2010, p.23.

⁴²Christian Chavagneux et Ronen Palan, « *Les paradis fiscaux* », Op. cit. , p.85.

⁴³Marie-Christine ESCALASSAN, « *L'impact de la crise sur le système fiscal : une nouvelle problématique, la sécurisation des recettes fiscales* », Revue Française de Finances Publiques, n° SPECIAL MAROC, du 01 avril 2010, p.73.

d'appliquer la norme l'ont fait peu de temps après. Tous les pays non-OCDE (Brésil, Chili, Thaïlande,...) qui avaient exprimé une réserve à l'égard de la norme de l'OCDE l'ont retirée.

Par ailleurs, il est à noter qu'en novembre 2008, en plus des 44 accords signés lors du sommet du G20 de Washington, 21 pays l'ayant rejoint et à partir d'avril 2009, le nombre d'accords qui ont été signés pour mettre en œuvre, d'une manière substantielle, les standards de l'OCDE a été indéniablement étoffés.

SECTION 2 : LA GOUVERNANCE FISCALE MONDIALE : ÉTAT DES LIEUX ET PERSPECTIVES

La proposition de la construction d'un ordre fiscal à l'échelle mondiale est une solution globale qu'il fallait adopter et soutenir pour faire face à des phénomènes mondiaux tels que les prix de transfert, la fraude et l'évasion fiscale de caractère international ainsi que la concurrence fiscale institutionnelle dommageable.

Les raisons pour la mise en place de tel ordre ne manquent pas, elles sont nombreuses, mais la mise en œuvre de tel ordre demeure difficile.

Un tel ordre devrait probablement voir le jour sous l'effet de la mondialisation. En effet, selon l'expression de Michel Bouvier, la fiscalité n'est pas imperméable à l'intégration des économies et à la mondialisation des échanges qui se développent aujourd'hui...Autrement dit, les fiscalités des États rétroagissent les unes sur les autres et par conséquent, les décisions prises par tel ou tel État de modifier ou de conserver le droit existant ne sont pas neutres en ce qui concerne les économies des autres.

Aussi fiscalistes et économistes s'inquiètent-ils maintenant des effets des réformes qu'ils peuvent proposer et se soucient de plus en plus d'adopter une approche globale des politiques fiscales qui le plus souvent débouche sur la nécessité d'harmoniser les systèmes fiscaux des différents pays.

Penser à un ordre fiscal mondial est une vision qui envisage à la fois d'améliorer la discipline fiscale au plan national et international, garantir les recettes fiscales des États et assurer des règles de jeu équitables aux entreprises soient nationales ou multinationales⁴⁴.

Dans cette section, nous essayons de trouver des éléments de réponse aux questions suivantes :

- la gouvernance fiscale⁴⁵ mondiale est-elle synonyme d'un rapprochement entre les législations fiscales nationales ?
- la création d'une instance internationale légitime est-elle favorable et capable d'instaurer un ordre fiscal mondial juste et équitable ?

2.1) Ordre fiscal mondial ou système fiscal mondial ?

L'ordre fiscal mondial n'est pas synonyme de système fiscal mondial, même si l'existence de celui-là n'exclut pas la création de celui-ci. En effet, un système fiscal mondial consisterait en la création d'un ensemble d'impôts ou de taxes dont seraient redevables les citoyens du monde. L'ordre fiscal, quant à lui, ne signifie pas de mettre en place des impôts mondiaux au profit d'un gouvernement mondial où destinés à régler des problèmes mondiaux.

Toutefois, l'ordre fiscal mondial devrait être envisagé comme une sorte de fonds commun de règles fiscales applicables aux administrations, aux contribuables et aux juges. De telle manière, l'assiette de l'impôt générée par l'activité des entreprises multinationales sera mieux déterminée et mieux partagée entre les États, sans que les firmes soient victimes de

⁴⁴OCDE (2013), « Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices », p.9.

⁴⁵« La gouvernance fiscale ne vise pas seulement le contenu des choix relatifs au dispositif d'imposition. Elle désigne aussi les conditions de leur élaboration, ou encore leur qualité formelle. Elle s'intéresse également aux conditions de fonctionnement du système fiscal, à l'efficacité de l'action des administrations fiscales, aux règles et pratiques conduisant à l'application de l'impôt à chaque contribuable. [...] L'étude de la gouvernance fiscale peut alors, par l'effet du présupposé de pratiques objectivement préalables, favoriser l'occultation des différences - possibles, réelles et légitimes - dans l'orientation des décisions touchant à l'impôt. La performance n'est pas exclusive d'engagements spécifiques, il faut au contraire admettre qu'une bonne gouvernance peut être mise au service de politiques fiscales diverses. C'est de celles-ci qu'il sera ici question ». Définition donnée par BERNARD CASTAGNEDE (*La politique fiscale*, Ed PUF, 2008, p.4).

multiple imposition. Ainsi, comme l'envisage Dominique Berlin à propos de la communauté européenne, « il s'agit d'un régime communautaire pour les impôts existants »⁴⁶.

2.2) L'ordre fiscal mondial : Les raisons militant en sa faveur

Deux raisons essentielles peuvent militer en faveur d'un ordre fiscal mondial. La première concerne la nécessaire adaptation du droit fiscal à la mondialisation, essentiellement au même rythme que les pratiques des entreprises au niveau mondial. La deuxième est relative au renforcement de la sécurité fiscale internationale et ce, n'est possible qu'avec le prolongement de la souveraineté des États à l'échelle mondiale.

2.2.1) Adaptation du droit fiscal à la mondialisation économique, financière

Pour un meilleur gage de sécurité juridique et de prévisibilité financière aussi bien pour les États que les entreprises, les administrations fiscales doivent améliorer leur efficacité pour s'adapter au contexte nouveau de la mondialisation, caractérisé par la rapidité, la connectivité et l'immatérialité de l'activité économique et commerciale internationale.

2.2.2) Organisation du système mondial d'imposition des bénéfices des firmes multinationales

Selon B. Gastagnède « le système actuel de répartition entre les États du droit d'imposer le profit mondial des groupes multinationaux s'avère ainsi hasardeux. Il est inégalitaire [...]. La possibilité de localisation dans des paradis fiscaux des bénéfices du commerce mondial, déterminant une déperdition de revenu fiscal pour les États où les opérations profitables ont été réellement réalisées »⁴⁷.

L'auteur est optimiste en poursuivant « un objectif majeur [...] pour les décennies à venir consiste ainsi en la rationalisation du mode de partage entre les États du droit d'imposer les bénéfices mondiaux des groupes mondiaux »⁴⁸.

⁴⁶D. BERLIN, « *Droit fiscal communautaire* », Ed PUF, Paris, 1988, p.52.

⁴⁷BERNARD CASTAGNEDE : « *La politique fiscale* », Op. cit. , p.108.

⁴⁸Idem.

Le problème qui se pose est de trouver une clef de répartition ou une formule juste, objective et rationnelle.

L'administration américaine a proposé une méthode de « taxation unitaire », supposée toutefois comme clef de répartition. Cette méthode (supprimée par l'administration Bush) consiste à indexer la fiscalité sur le chiffre d'affaires, ou sur la valeur de la production réalisée dans les États où les entreprises exercent leur activité. Le taux d'imposition sur le bénéfice des sociétés serait identique pour l'ensemble des pays participant à ce système⁴⁹.

Cette approche présente deux caractéristiques. D'une part, elle organise la consolidation des revenus imposables selon les règles d'un seul État, celui de la société mère. Dès lors, chaque entreprise multinationale ne doit plus calculer qu'une seule base imposable en utilisant un seul ensemble de règles fiscales. D'autre part, elle prévoit la répartition de cette base consolidée entre les États concernés, selon une formule préétablie, pour y être taxée dans chacun de ces États au taux qui y prévaut⁵⁰.

2.3) Les raisons de l'inexistence d'un ordre fiscal mondial

Les raisons de l'inexistence d'ordre fiscal mondial sont relatives aux limites des approches qu'elles soient unilatérales, bilatérales ou multilatérales, de lutte contre les problèmes fiscaux d'ordre international, d'une part, et d'autre part au rattachement des pays à leur souveraineté fiscale.

2.3.1) Les insuffisances des procédés de coopérations fiscales internationales

Même si une coopération fiscale existe entre les États, notamment à travers la signature des conventions fiscale, ce genre de coopération n'est pas synonyme d'une harmonisation des politiques et stratégies fiscales au niveau mondial.

⁴⁹PLIHON Dominique, « *Les taxes globales : un instrument nécessaire face à la mondialisation* », Regards croisés sur l'économie, 2007/1, n°1, pp.252-260. Ce document est disponible sur le site internet : <http://www.cairn.info/revue-regards-croises-sur-l-economie-2007-1-page-252.htm>. Date de consultation : 16/06/2013.

⁵⁰MARCEL Gérard et JOANN Martens Weiner, « *Comment la compensation internationale des pertes et la répartition proportionnelle des revenus imposables peuvent affecter les choix des multinationales et la concurrence fiscale* », Revue Economie et Prévision, 2006/2 n° 173, p.67. Disponible sur le site : <http://www.cairn.info/revue-economie-et-prevision-2006-2-page-65-htm>. Date de consultation: 17/06/2013.

La politique de coopération entre États, malgré qu'elle ait enregistré des avancées considérables, elle n'a pas été soutenue par les grandes puissances économiques telles que les États-Unis. Le Ministre des Finances américaines, Paul O'Neil, a déclaré le 10 mai 2001 que « les États-Unis ne soutiennent pas les efforts visant à dicter à quelque pays que ce soit ce que devraient être ses taux d'imposition ou son système fiscal et ne participeront à aucune initiative visant à harmoniser les systèmes fiscaux »⁵¹.

Le fractionnement du droit fiscal international provient du fait que les droits sont nationaux. Un État n'est compétent que pour les entreprises établies sur son territoire.

Certes, des organisations internationales telles que l'ONU et l'OCDE s'efforcent de limiter les litiges fiscaux transnationaux en élaborant des modèles de conventions fiscales de non double imposition, mais leur action est limitée du fait de son caractère facultatif.

2.3.2) La lutte unilatérale des États contre les stratégies fiscales des firmes multinationales

La lutte menée par chaque pays d'une manière isolée, et chacun à sa manière, contre les stratégies fiscales agressives des firmes multinationales, est une des causes de l'absence d'un ordre fiscal mondial. De ce fait, la politique fiscale de chaque État souverain apporte des réponses seulement nationales, c'est-à-dire un État n'est compétent que pour les entreprises implantées sur son territoire.

À cet égard, quels que soient les efforts consentis par un pays, pris individuellement, pour protéger ses intérêts financiers, ils resteront limités au regard des moyens gigantesques engagés par les firmes multinationales afin de réussir un montage fiscal.

Cette lutte unilatéraliste, prétendant que chaque État impose mieux ses filiales, est susceptible de multiplier les conflits de compétence entre les autorités des différents pays et de créer un climat d'insécurité juridique. Pour y remédier à cette situation, les États doivent mener une action collective et concertée sur le plan international.

⁵¹Christian Chavagneux et Ronen Palan, « *Les paradis fiscaux* », Op. cit. , p.85.

2.3.3) Les conflits d'intérêts et le rattachement à la souveraineté fiscale

La souveraineté politique des États a pour corollaire leur souveraineté fiscale⁵². La souveraineté étatique est un axiome incontestable du droit international⁵³. Le particularisme de la souveraineté fiscale s'explique non seulement par la technicité des impôts, mais encore par le fait que le pouvoir fiscal est l'une des plus importantes prérogatives étatiques : un État ne peut vivre librement que s'il peut imposer librement.

Cette manifestation du principe de souveraineté ne fait que défendre les intérêts financiers individuels de chaque pays et ce, se traduit au niveau international par l'existence d'une pluralité d'ordres fiscaux nationaux.

Malgré l'aspect négatif que comprend la souveraineté fiscale, notamment celui d'exercer un pouvoir absolu à l'intérieur de son territoire sans l'appliquer à l'extérieur de ses frontières géographiques (non-ingérence dans les affaires des autres États), les États souverains n'ont pas manqué d'afficher leur rattachement.

L'absence de volonté, la réticence et la radicalité des réactions des États de déléguer une part de leurs souverainetés à une institution internationale, par crainte de perdre totalement leurs souverainetés, constituent indubitablement un obstacle majeur à l'instauration d'un ordre fiscal mondial.

2.4) L'architecture de l'ordre fiscal mondial : quelques pistes de réflexion

2.4.1) Convention fiscale générale

2.4.1.1) Définition de la convention fiscale générale

Il y a lieu de préciser qu'un modèle de convention fiscale générale n'existe pas aujourd'hui dans le monde. Si une telle convention aura la chance d'exister, la problématique qui se pose est-ce qu'elle va marquer une rupture ou une continuité avec les deux modèles de

⁵²M. Chrétien, « À la recherche du droit international fiscal commun ».

⁵³Idem. , p.442.

l'ONU et de l'OCDE. Il y a lieu de le rappeler que le modèle de convention de l'ONU est signé entre pays développés et en voie de développement, tandis que celui de l'OCDE a été signé entre pays développés.

L'élaboration d'une convention fiscale générale pourrait probablement jumeler les deux modèles, celui de l'OCDE et de l'ONU de manière à avoir un seul modèle d'adhésion sans distinction entre pays développés et en voie de développement.

Cette convention devrait définir des principes communs, garantissant l'adoption par tous les pays d'une législation fiscale internationale adéquate. Elle devrait également déterminer les règles essentielles de fond par la recherche d'un consensus entre les États sur quelques pratiques fiscales particulièrement nuisibles et mettre en place un système de règlement des litiges.

2.4.1.2) Conditions d'application et d'acceptation de la convention fiscale générale

Le socle de la convention fiscale générale doit être tiré de sa force juridique. Elle devrait s'imposer aux États et aux contribuables. La légitimité de la convention générale est liée à son équité universelle, c'est-à-dire de ne pas privilégier seulement les intérêts d'un nombre restreint de pays. Elle doit, aussi, reposer sur un caractère démocratique pour développer une conscience civique planétaire.

2.4.2) Les sources du droit de l'ordre fiscal mondial

L'ordre fiscal va compter sur plusieurs sources. Les sources les plus importantes seraient de nature conventionnelle, donc formelles, les autres non formelles compléteront les premières.

2.4.2.1) Sources formelles

L'ordre fiscal mondial est un ordre juridique par sa nature, fiscal par son objet et mondial par sa destination. La principale source sera de nature conventionnelle, c'est-à-dire une convention fiscale internationale qui cristallise la volonté de tous les États.

La concrétisation de l'ordre fiscal mondial devrait passer par l'adoption d'une convention fiscale générale au niveau mondial. Cette convention combine les compétences des autorités nationales et les obligations de droit international public des États.

Ainsi, pour que la convention générale soit un réceptacle du droit commun fiscal mondial, elle devrait être vue comme un traité international au sens plein du terme et non des accords en forme simplifiée. Ce traité lui confère une certaine prééminence sur la législation interne.

2.4.2.2) Sources non formelles

Parmi les sources non formelles, il y a la coutume fiscale générale, issue du fonds commun des législations nationales. Celle-ci doit être recherchée et validée après un consentement explicite des États. La coutume générale sera probablement le fruit de l'interaction de toutes les jurisprudences nationales. Cela est possible du fait que la mondialisation bouleverse toutes les théories des sources du droit en raison de l'ouverture du patrimoine juridique mondial.

2.4.3) Les travaux de l'OCDE et de l'ONU comme source d'inspiration

Les travaux réalisés par l'OCDE et les Nations-Unies dans ce domaine sont d'une grande importance. Il leur manque que la force juridique pour s'imposer aux États et aux contribuables. Ces travaux pourraient être pris en considération pour mettre en place l'ordre fiscal mondial.

La signature d'un nombre important de pays des conventions fiscales bilatérales ou multilatérales ont produit un réseau de conventions. La problématique qui se pose c'est qu'un nombre important de pays n'ont rien signé ou, pire encore, ils ont refusé de signer ces conventions. Faire impliquer tous les pays serait la finalité de cet ordre fiscal mondial.

2.4.5) L'architecture institutionnelle de l'ordre fiscal mondial

Pour être efficace, l'ordre fiscal mondial devrait s'appuyer sur une véritable gouvernance fiscale mondiale. Pour sa mise en œuvre, la gouvernance fiscale mondiale

suppose une organisation structurelle et fonctionnelle. Cette organisation sous-entend une architecture institutionnelle basée sur des instances chargées de la gouvernance fiscale. Ces instances peuvent être résumées en trois organes : des organes chargés d'élaborer des normes, des organes chargés de les appliquer et des organes chargés des arbitrages en cas de litiges. Les fonctions de ces trois organes rassemblent exactement les trois pouvoirs d'un État quelconque : pouvoir législatif, pouvoir exécutif et pouvoir juridictionnel.

2.4.5.1) Les organes chargés de l'élaboration des normes fiscales

Sans doute, pour éviter les risques d'une mondialisation fiscale à plusieurs vitesses, l'organe chargé d'élaborer des normes fiscales mondiales devrait être une instance de concertation internationale, issue d'un large débat entre tous les pays du monde quelque soit le niveau ou le régime économique, social et politique des pays.

Cet organe sera chargé d'établir un ordre juridique. « La notion d'ordre juridique, dans l'absolu, exprime un idéal de cohérence, de rigueur et de logique auquel tend naturellement le droit ; mais plus modestement, dans son fonctionnement concret, il sert à décrire et à circonscrire un ensemble de normes de références sur la base d'un critère spatial, matériel ou autre, et d'en déterminer ainsi le champ d'application »⁵⁴.

L'ordre juridique engendre de l'obligation et normalise par ses prescriptions les comportements. Il produit une unité entre les règles qu'il pose, en organisant entre les préceptes une articulation dont des institutions sont garantes.

Cet ordre juridique serait détaché de tout ordre juridique étatique pour flotter dans l'espace international⁵⁵. Il serait, donc, un ordre interétatique autonome⁵⁶.

⁵⁴B. OPPETIT, « *Théorie de l'arbitrage* », Ed PUF, Paris, 1998, p.84.

⁵⁵Cet ordre serait comparable à celui de l'ordre juridique de l'arbitrage commercial international qui flotte dans l'espace international sans rattachement à un ordre juridique national.

⁵⁶L. Cohen – Tanugi, « *Le droit sans État* », Ed PUF, Paris, 1985.

2.4.5.2) Les organes chargés de l'application des normes élaborées

Cette instance serait chargée d'effectuer des contrôles en inspectant des échantillons de pays et des plus grandes entreprises multinationales à l'échelle mondiale. Cette instance mutualiserait les énergies et réduirait les coûts engagés par les différentes administrations fiscales à ce sujet. Elle contribuerait à la mise en place d'une base de données mondiale qui servirait de vivier pour la recherche de comparables.

Par ailleurs, la création d'une telle instance constituerait un signal fort de mobilisation de la communauté internationale. En effet, cet organe aurait l'avantage d'envoyer un signal aux grandes entreprises multinationales concernant la délocalisation des bénéficiaires.

2.4.5.3) Le tribunal fiscal international

Pour que le cadre institutionnel soit complet, il est indispensable de mettre en place une véritable juridiction fiscale internationale. Cette juridiction serait composée d'un juge ou d'un arbitre appuyé de spécialistes (juristes ou conseillers..) originaires de plusieurs pays.

Le juge ou l'arbitre devrait être indépendant, impartial et désintéressé et utilise les règles de droit disponibles pour résoudre les conflits entre les pays objet de litige. Les verdicts prononcés par le juge seraient considérés comme un véritable indice de l'efficacité de l'appareil judiciaire et par conséquent de la crédibilité de l'instance.

Il y a lieu de rappeler que les litiges fiscaux entre pays ne sont pas soumis actuellement aux juridictions internationales à cause de la volonté des États de préserver leurs souverainetés fiscales.

Ainsi, force est de constater qu'il n'existe aucun corps de normes fiscales contraignantes au niveau international. Le mode international le plus courant de règlement des différends en matière de fiscalité internationale reste toutefois le recours à la procédure amiable, tel que prévu par la plupart des conventions fiscales, paragraphe 2 de l'article 25 de la convention modèle OCDE.

2.5) Les limites de l'ordre fiscal mondial

Plusieurs obstacles peuvent empêcher la réalisation d'un ordre fiscal mondial. Pour certains auteurs cette idée peut sembler relever de l'utopie⁵⁷.

L'un des obstacles qui empêche sa concrétisation réside dans son universalisme, c'est-à-dire dans sa capacité d'embrasser les multiples et complexes aspects nécessaires à son éclosion pour suivre le rythme de la mondialisation.

D'ailleurs, il serait utopique de croire que tous les États puissent se fondre à l'échelle mondiale en un seul État et que, par suite, une souveraineté unique se substitue à toutes les souverainetés⁵⁸.

Thierry Giordano soulève le problème de la légitimité de l'instance chargée de lever l'impôt et celle de la qualité des contribuables. Cet obstacle reste insurmontable en l'absence de gouvernement mondial et de citoyenneté mondiale⁵⁹.

À cette contrainte, s'ajoute l'absence d'un législateur mondial, comme régulateur des pouvoirs publics, capable de construire des meilleures articulations entre des phénomènes économiques, comptables et juridiques très divers, dans un système explicitement pluralisé.

Un autre obstacle réside dans le non-respect de cet ordre par les États souverains, s'il n'est pas dicté par des procédures contraignantes.

⁵⁷Dominique Plihon, « *Les taxes globales : Une utopie ?* », *L'Economie politique*, 2003/1 n°17, p.7-19. Disponible sur le site : <http://www.cairn.info/revue-l-economie-politique-2003-1-page-7.htm>. Date de consultation : 18/06/2013.

⁵⁸M. Chrétien, « *A la recherche du droit international fiscal commun* », *op.cit.*, p.117.

⁵⁹Thierry Giordano, « *Quel avenir pour la fiscalité mondiale ?* », *Les synthèses d'Iddri* n° 1, mars 2003. Disponible sur le site : www.iddri.org/Publications/Quel-avenir-pour-la-fiscalite-mondiale. Date de consultation : 19/06/2013.

Conclusion

En guise de conclusion, on rappelle que nous avons développé dans ce dernier chapitre deux sections, dont la première a été réservée aux moyens de lutte contre les pratiques fiscales auxquelles se livrent les États. Cette section a fait, aussi, l'objet d'une analyse de lutte contre les pratiques fiscales agressives des firmes multinationales à l'encontre des États.

L'objectif recherché est de trouver des solutions adéquates permettant de mettre fin à ces stratégies fiscales. Derrière cet objectif, la promotion d'un climat fiscal sain dans le milieu des affaires international est visée. Ce point a été développé dans la deuxième section

Les constats qui méritent d'être signalés à propos de ce qui a été exposé dans ce chapitre peuvent se résumer ainsi : la gouvernance fiscale mondiale suppose l'adaptation graduelle des systèmes fiscaux nationaux au rythme de la mondialisation⁶⁰.

Un ordre fiscal ne peut être mis en place sauf si et seulement si les États souverains acceptent de perdre une partie de leur souveraineté, comme si est fait déjà au sein de la communauté européenne.

Également, une autre logique peut se présenter pour converger les systèmes fiscaux du monde vers une cohésion, c'est celle d'opter pour un système de « fédéralisme fiscal mondial », c'est-à-dire plusieurs systèmes fiscaux avec une seule institution fiscale mondiale, ou d'opter pour une fiscalité commune, un seul ordre fiscal mondial pour plusieurs pays.

À cette réflexion se pose le problème politique de la direction institutionnelle que devraient prendre les pays souverains.

⁶⁰BERNARD CASTAGNEDE, « *La politique fiscale* », Op. cit. , p.105.



**CONCLUSION
GENERALE**

Conclusion générale

Tout au long de notre travail, nous avons essayé dans la mesure de possible de souligner le face à face fiscal ou le jeu fiscal entre Etats et firmes multinationales tout en ouvrant la voie aux plusieurs champs de recherche. Il s'agit notamment, d'une part, des sujets de recherche adjacents aux incitations fiscales et aux paradis fiscaux en ce qui concerne les stratégies fiscales institutionnelles, et d'autre part nous avons intégré au jeu fiscal des firmes multinationales deux sujets considérables en l'occurrence les prix de transfert et la fraude fiscale internationale.

Notre travail n'est pas limité seulement à cette analyse duale des stratégies fiscales des Etats et des firmes multinationales, mais on s'est focalisé sur les conséquences de cette guerre fiscale entre et à l'encontre des Etats pour démontrer qu'une partie de ces stratégies sont dommageables d'où une nécessité d'une approche partagée et concertée entre Etats pour enrayer toute sorte de distorsions fiscales. D'ailleurs, les diverses initiatives qui ont été prises dans les enceintes internationales (G20, Union européenne,...) avaient pour objectif d'encourager une bonne gouvernance dans le domaine de la fiscalité internationale.

Au terme de l'examen de la problématique soulevée sur la concurrence fiscale, liée à la volonté d'attirer tant les bénéfiques que les investissements, nous parvenons à la conclusion que l'abaissement de la fiscalité est, aujourd'hui, devenu pour les Etats, dans un contexte de concurrence mondialisée, un argument pour attirer l'investissement et des pratiques qui s'accordent avec les mots d'ordre des institutions financières internationales qui prônent de baisser les taux d'imposition sur les entreprises¹. Les pertes fiscales étant, en théorie, compensées par un élargissement de la base d'imposition et une croissance forte via une participation accrue du secteur privé dans la fourniture de services publics. En témoigne l'envolée du nombre de zones franches qui sont passées, selon les données de l'Organisation

¹« Chapitre 5. Concurrence fiscale : comment rester compétitif ? », Etudes économiques de l'OCDE, 2007/7 n° 17, p. 159. Disponible sur le site : <http://www.cairn.info/revue-etudes-economiques-de-l-ocde-2007-17-pages-153.htm>.

International du Travail (OIT), de 79 en 1975 dans 25 pays à 2700 en 2007 dans plus de 100 pays².

En outre, des travaux empiriques révèlent que, toutes choses égales par ailleurs, les différences de fiscalité influent non seulement sur les décisions d'implantation des sites de production, mais aussi sur les mouvements de capitaux et les flux de bénéfices (Nicodème, 2006 et Devereux, 2007).

Par ailleurs, les investisseurs étrangers ne sont pas de simples spectateurs de cette course au moins-disant fiscal. Cette course résulte indubitablement de leurs lobbyings pour faire du monde un terrain de jeu où elles puissent facilement mettre en concurrence les Etats pour réduire leur facture fiscale et ce, grâce aux transactions commerciales intragroupes (les prix de transfert). En témoigne l'augmentation exponentielle ces dernières années des transactions entre filiales d'un même groupe qui représentent aujourd'hui plus de 60% des échanges commerciaux dans le monde.

Par conséquent, ces transactions uniquement avec le continent africain sont falsifiées dans une fourchette moyenne de 11%³ (fraude, évasion fiscale, fausses facturations⁴,...). Donc, ces pratiques amputent les Etats des ressources nécessaires aux investissements dans les services publics. Comme le souligne Christian Aid, en 2008 l'évasion fiscale liée au commerce, à elle seule, est responsable de 5,6 millions⁵ de morts parmi les jeunes enfants du monde en développement entre 2000 et 2015 (soit 1000 morts/jour, la moitié sont déjà morts faute de financement de service publics de qualité). Ainsi, le recouvrement des revenus fiscaux qui se cachent dans les paradis fiscaux permettrait d'investir dans la formation de 6

²<http://www.wd.gc.ca/fra/11140.asp>. Date de consultation: le 20/08/2013.

³Chiffres de la Banque mondiale, tirés du document publié sur le site internet : http://www.oxfamfrance.org/IMG/pdf/rapport_ccfd_oxfam_regulation_des_entreprises.pdf. Voir pp.13-57.

⁴Dans son rapport publié en mai 2008, Christian Aid estime que les stratégies de manipulation des prix et les fausses factures occasionnent à elles seules 160 milliards de dollars de pertes annuelles pour les pays en développement (voir le rapport de la CIDSE (2008), Un vide à combler : quelles fiscalité dans une économie mondialisée ?, p.8).

⁵Voir : http://www.oxfamfrance.org/IMG/pdf/rapport_ccfd_oxfam_regulation_des_entreprises.pdf. Document en format pdf, pp.19-58.

millions de fonctionnaires qui manquent cruellement dans les pays en développement pour assurer l'accès à la santé et à l'éducation de tous⁶.

L'observation de ces phénomènes qui affectent négativement les recettes publiques permet cependant de mesurer les limites des actions défensives et offensives des Etats souverains pour contrecarrer les stratégies fiscales agressives des firmes multinationales.

De ce fait, les Etats souverains devraient repenser leurs cadres juridiques et doivent demeurer ainsi que rester les auteurs essentiels des normes fiscales internationales par des actions concertées. **Ce n'est pas toujours le cas.** Ce sont les grands Cabinets d'experts qui ont réussi à imposer leurs nouvelles normes à l'ensemble de la planète. A titre illustratif, le forum fiscal mondial se déroule aujourd'hui à l'OCDE et non à l'ONU, au sein duquel les pays anglo-saxons sont particulièrement influents.

En définitif, notre conclusion se résume dans les quatre points ci-après :

- vu les effets dommageables des stratégies fiscales, soient des Etats ou des firmes multinationales, le facteur fiscal ne peut être qu'un élément secondaire de l'attractivité⁷ ;
- il n'existe pas une solution idéale quant à la localisation des investissements. Le choix d'une localisation est la résultante d'un nombre plus ou moins grand de facteurs dont le poids et la diversité varient fortement d'une situation à l'autre. Un seul facteur ne peut expliquer une localisation et un même facteur peut exercer des influences diverses. Il est, donc, rare de trouver un emplacement parfait, permettant une implantation parfaite à un prix parfait.
- la sélection d'une localisation est toujours une question de **compromis** ou d'**options** ;
- la fiscalité n'intervient qu'une fois les données fondamentales sont validées.

⁶Voir : http://www.oxfamfrance.org/IMG/pdf/rapport_ccfd_oxfam_regulation_des_entreprises.pdf. Op. cit. , pp.19-58.

⁷MARC Leroy, « *La fin des paradis fiscaux ?* », Petites Affiches, 12 juin 2012, n°117, p.10.

BIBLIOGRAPHIE

I. OUVRAGES

1. **ANDRE Margairaz ET ROGER Merkli**, « *La fuite devant l'impôt et les contrôles du fisc* », Imprimerie Vaudoise, Lausanne, 1985.
2. **ANDRE Margairaz**, « *La fraude fiscale et ses succédanés : comment on échappe à l'impôt* », Imprimerie Vaudoise, Lausanne, 1985.
3. **B. OPPETIT**, « *Théorie de l'arbitrage* », PUF, Paris, 1998.
4. **BENFREHA Nor-Eddine**, « *Les multinationales et la mondialisation : enjeux et perspectives pour l'Algérie* », Dahlab, Algérie, 1999.
5. **BERLIN Dominique**, « *Droit fiscal communautaire* », PUF, Paris, 1988
6. **BERNARD Castagnède** : « *La politique fiscale* », PUF, Paris, 2008.
7. **BERNARD Castagnède** : « *Précis de fiscalité internationale* », 2^{ème} édition mise à jour, PUF, Paris, 2006.
8. **BERNARD Castagnède**, « *La politique fiscale* », PUF, Paris, 2010.
9. **BERNARD Castagnède**, « *Précis de la fiscalité internationale* », PUF, Paris, 2002.
10. **BIN Fabrice**, « *L'influence de la pensée chrétienne sur les systèmes fiscaux d'Europe occidentale* », Harmattan, Paris, 2006.
11. **BRUNO Gouthière**, « *Les impôts dans les affaires internationales* », 7^{ème} édition, Ed FRANCIS LEFEBVRE, Paris, 2007.
12. **CHARLES-ALBERT Michalet**, « *La séduction des nations ou comment attirer les investissements* », Economica, Paris, 1999.
13. **CHRISTIAN Chavagneux et RONEN Palan**, « *Les paradis fiscaux* », 3^{ème} édition, La découverte, Paris, 2012.
14. **CLAUDE Dauphin**, « *Le guide vraiment pratique des paradis fiscaux* », First, Paris, 1998
15. **COMBACAU Jean, SUR Serge**, « *Droit international public* », Montchrestien », Domat droit public, 5^{ème} édition, 2001
16. **GILBERT Benhayoun**, « *Les investissements directs étrangers dans les pays en développement : la diversité des impacts* », Harmattan, PARIS, 2004.
17. **GILBERT Orsoni** : « *L'interventionnisme fiscal* », PUF, Paris, 1995.

- 18. HUBERT Brossard**, « *Marketing d'une région et implantation des investissements internationaux* », Economica, Paris, 1997.
- 19. HUET Frédéric**, « *La fiscalité du commerce électronique* », Litec, 2000.
- 20. J.-F. Court et G. Entraygues**, « *Gestion Fiscale internationale des entreprises* », Montchrestien, Paris, 1992.
- 21. JACQUEMOT Pierre**, « *la firme multinationale : une introduction économique* », Ed Economica, Paris, 1990.
- 22. JACQUES Fontanel**, « *Globalisation économique et sécurité internationale, introduction à la géoéconomique* », OPU, Alger, 2005.
- 23. JEAN-BAPTISTE Geffroy**, « *Grands problèmes fiscaux contemporains* », PUF, Paris, 1993.
- 24. JEAN-MARC Tirard**, « *La fiscalité des sociétés dans l'Union européenne* », Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2000.
- 25. L. Cohen – Tanugi**, « *Le droit sans Etat* », PUF, Paris, 1985.
- 26. LAMORLETTE Thierry et RASSAT Patrick**, « *Stratégies fiscales internationales* », MAXIMA, Bologne, 1993.
- 27. LAURENT Leservoisier**, « *Les paradis fiscaux* », PUF, « Que sais-je ? », Paris, 1992.
- 28. LAURENT Leservoisier**, « *Les paradis fiscaux* », PUF, Que sais-je, 1992.
- 29. LEVINE Pierre**, « *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales* », LGDJ, Paris, 1988.
- 30. MARC Leroy**, « *Mondialisation et fiscalité, la globalisation fiscale* », Harmattan, Paris, 2006.
- 31. MATTHIEU Crozet et MIREN Lafourcade**, « *La nouvelle économie géographique* », La découverte, Paris, 2009.
- 32. MAURICE Cozian** : « *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* », Litec, 4^{ème} Ed, Paris, 1999.
- 33. MAURICE Cozian** : « *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* », Ed Litec, 25^{ème} édition, Paris, 2001.

- 34. MICHEL Aujean et SAINT-ETIENNE Christian**, « *Stratégies fiscales des Etats et des entreprises : souveraineté et concurrence* », PUF, Paris, mars 2009.
- 35. MICHEL Bouvier**, « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », 5^{ème} édition, Ed L.G.D.J, Paris, 2003.
- 36. NIKONOFF Philippe et PETITGAS Ludivine**, « *Analyse fiscale territoriale : Du diagnostic à la prospective fiscale* », Ed territorial, Paris, novembre 2009.
- 37. OLIVIER R. Hoor**, « *Le modèle OCDE de convention fiscale, analyse technique détaillée* », Editions juridiques et fiscales, Edition 2011.
- 38. PATRICK Rassat et GIANMARCO Monsellato**, « *Les prix de transfert* », Maxima, Paris, 1998.
- 39. PAUL R. Krugman**, « *La mondialisation n'est pas coupable : vertus et limites du libre-échange* », La Découverte, Paris, 1998.
- 40. PIERRE-PHILIPPE Combes et al**, « *Economie géographique : l'intégration des régions et des nations* », Economica, Paris, 2006
- 41. ROGER Duccini**, « *Stratégie fiscale des contrats internationaux* », Lexis Nexis, Paris, 2006.
- 42. SELÇUK Altindag**, « *La concurrence fiscale dommageable, la coopération des Etats membres et des autorités communautaires* », Harmattan, Paris, 2009.
- 43. THIERRY Lamorlette et PATRICK Rassat** : « *Stratégie fiscale internationale : la guerre fiscale mondiale, la fin des paradis fiscaux, les nouvelles opportunités* », MAXIMA, Paris 1993.

II. REVUES

- 44. ANDRE Barilari**, « *L'évasion fiscale internationale* », Revue Française de Finances Publiques, 01 avril 2010, n°110
- 45. ANTONIO Carlos dos Santos**, « *Aides d'Etats, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cible* », Revue internationale de droit économique, 2004/1 (t. XVIII, 1).

- 46. BANQUE EUROPÉENNE D'INVESTISSEMENT**, « *La BEI lutte contre l'évasion fiscale, le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme* », Magazine d'information, 2009.
- 47. BARBIER-GAUCHARD Améli** : « *La concurrence fiscale dans l'Union européenne, les politiques budgétaires confrontées à la mobilité* », Revue politique étrangère, 2008.
- 48. BARILARI André**, « *Les amnistie fiscales* », Revue française de finances publiques, 01 avril 2010, n° 110.
- 49. BERNARD Castagnède** : « *Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne* », Revue française de finances publiques, n°110, 01 avril 2010.
- 50. BOUCHAREB Mohamed**, « *La lutte contre la fraude fiscale internationale au Maroc* », Revue française de finances publiques, 11 20 0104, n° SPECIAL MAROC.
- 51. BRETIN Emmanuel et al.** : « *La concurrence fiscale sur le bénéfice des sociétés : Théories et pratiques* », La documentation française/Economie et prévision, n° 156, 2002/5, pp.15-42.
- 52. BRETIN(E), GUIMBERT (S) ET MADIES (T)** : « *La concurrence fiscale sur le bénéfice des entreprises : théories et pratiques* », CAIRN, La documentation française, Economie et prévision, N° 156, 2002/2005.
- 53. CHRISTIAN Valenduc** : « *Politique fiscale et positionnement des Etats dans une économie globalisée* », Bulletin de documentation n°3, Service Public Fédéral FINANCES-Belgique, juillet 2008.
- 54. CHRISTIAN Valenduc**, « *Les dépenses fiscales* », Reflets et Perspectives de la Vie Economiques, Tome XLIII, 2004/1.
- 55. CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES** : « *Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires entre pays développés* », La documentation française, Paris, mars 2008.

- 56. CRETIN Thierry**, « *Les paradis fiscaux* », Revue Etudes, 2009/11, Tome 411.
- 57. DANA (H.), GIUSEPPE (N.), LAURA (V.) et KWANG-YEOL (Y.)** : « *La fiscalité et l'environnement des entreprises comme déterminants des investissements directs étrangers dans les pays de l'OCDE* », Revue économique de l'OCDE n° 43, 2006/2.
- 58. DUBOIS Eric et al.** , « *Les déterminants politiques des choix fiscaux locaux: Le cas des départements en France* », Revue de l'OFCE, n° 94,2005/3.
- 59. FARDELLA Franco**, « *Le dogme de la souveraineté de l'Etat* », Un bilan "Archives de philosophie du droit", Le privé et le public, 1997, Tome 47.
- 60. FRANÇOIS Lille** : « *Vous avez dit paradis fiscaux ?* », Revue Mouvements n°21-22, La Découverte, 2002.
- 61. FRANÇOIS Walter**, « *Note sur divers procédés d'incitation fiscale à l'investissement* », in : Revue économique, Volume 7, n° 4, 1956.
- 62. GABRIEL Montagnier**, « *Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1995-février 1997)* », Revue trimestrielle de droit européen, n°33, avril-juin 1997.
- 63. GUY Gest**, « *L'évasion fiscale internationale*, Revue Française de Finances Publiques », n° 110, du 01 avril 2010.
- 64. HENRI Sterdyniak**, « *Les réformes fiscales en Europe, 1993-2002* », Revue de l'OFCE 87, Octobre 2003.
- 65. JACQUES Le Cacheux**, « *Réformer la fiscalité française pour face à la concurrence fiscale* », Revue Reflets et perspectives de la vie économique, 2006/3- Tome VLV.
- 66. JEAN-FRANÇOIS Brun et al.** : « *Economie politique de la réforme de transition fiscale : Le cas du Maroc* », Revue Afrique Contemporaine, n° 223-224, 2007/3, pp. 309-324.
- 67. JEAN-LUC Rossignol**, « *Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise* », Revue Management et avenir, n° 33, 2010/3.

- 68. JEFFREY Owens**, « *Combattre les pratiques fiscales dommageables* », L'Observateur de l'OCDE, n°215, janvier 1999.
- 69. JEFFREY OWENS**, « *Améliorer la transparence fiscale : états des lieux des travaux menés par l'OCDE* », Revue Française de finances publiques, n°110, 01 avril 2010.
- 70. LA DOCUMENTATION FRANÇAISE** : « *Fiscalité à l'aube d'une révolution* », Revue n° 373, Pris, Mars-Avril 2013.
- 71. MARC Leroy** : « *La sociologie fiscale : enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes* », Revue de l'Association Française de Sociologie, 2009.
- 72. MARCEL Gérard et JOANN Martens Weiner**, « *Comment la compensation internationale des pertes et la répartition proportionnelle des revenus imposables peuvent affecter les choix des multinationales et la concurrence fiscale* », Revue Economie et Prévision, 2006/2 n° 173.
- 73. MARIE-CHRISTINE Escalassan**, « *L'impact de la crise sur le système fiscal : une nouvelle problématique, la sécurisation des recettes fiscales* », Revue Française de Finances Publiques, n° SPECIAL MAROC, du 01 avril 2010.
- 74. MICHEL Taly**, « *Incitations fiscales et harmonisation européenne* », Revue des affaires européennes, n°2, 1995.
- 75. OCDE**, « *La gestion budgétaire* », Volume 4, N°1, 2004.
- 76. Olivier Jerez**, « *Le blanchiment de l'argent* », la Revue Banque Edition, 2^{ème} édition, Ed d'Organisation, Paris, 2003.
- 77. PLIHON Dominique**, « *Les taxes globales : un instrument nécessaire face à la mondialisation* », Regards croisés sur l'économie, 2007/1.
- 78. REINT Gropp et Kristina**, « *IDE et recettes de l'impôt sur les sociétés : Harmonisation ou concurrence fiscale ?* », Revue Finances et Développement, juin 2001.

- 79. RENAUD Coulomb**, « *Les paradis fiscaux* », Revue Regards croisés sur l'économie, 2007/1, n° 1.
- 80. SEBASTIEN Raspiller** : « *Une analyse économique de la concurrence fiscale* », Revue Française d'Economie, Volume 20 n° 3, 2006, pp.53-85.
- 81. SNOUSSI Mounir**, « *Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : L'exemple des prix de transfert* », Revue internationale de droit économique, 2003/3-t. XVII.
- 82. TIERRY Madies** : « *Concurrence fiscale et politique publique locale* », Annales des collectivités locales, Tome 16, 1999, pp.205-224.

III. THÈSES DE DOCTORAT ET MÉMOIRES

- 83. BILLARD Catherine**, « *Dépenses publiques, localisation des capitaux et concurrence fiscale : Une modélisation en économie géographique* », Thèse de doctorat, Université Paris I-Panthéon Sorbonne, 2006.
- 84. DAMMAK Soulef épouse ACHICH**, « *Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement des investissements, ainsi que sur la valeur de la firme : analyse comparative (France, Allemagne, Royaume-Uni, Etats-Unis et Tunisie)* », Université de Sfax, Décembre 2006.
- 85. DHOUKAR Malek**, « *Treaty Shopping : La fin d'un problème fiscal international* », McGill University, Montréal, Décembre 1999.
- 86. ISKOUNENE Abderrahim**, « *L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne et des instruments financiers entre concurrence fiscale et intégration maghrébine* », mémoire IEDF, Koléa, 2007.
- 87. MAUCHE Sofiane**, « *Le traitement des problèmes fiscaux internationaux dans le contexte de la mondialisation* », mémoire, IEDF, 2000.

- 88. PELLEFIGUE Julien**, « *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert* », Thèse de doctorat en sciences économiques, Université Panthéon-Assas, 13, septembre 2012.

IV. COMMUNICATION, COLLOQUES ET SÉMINAIRES

- 89. Fatima BOUALAM**, « *Les institutions et attractivités des IDE* », Communication in : Colloque international, Rabat, 17-18 octobre 2008.
- 1. INSTITUT D'ECONOMIE DOUANIÈRE ET FISCALE** : « *Actes du séminaire sur l'éthique, en hommage aux Professeurs GABRIEL Montagnier et DJEGHLOUL Abdelkader* », Samedi 17 Septembre 2011.
- 90. Khadija EL ASSAOUI**, « Une analyse empirique de l'attractivité du Maroc pour le capital étranger », Communication in Colloque international, Rabat, 17-18 octobre 2008.
- 91. Mustapha BENSAPHLI** (Consultant en fiscalité, Expert international en fiscalité et intervenant à l'IEDF), communication sur « *La gestion des risques en fiscalité de l'entreprise* », Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Mars 2004.
- 92. RAOUA Abderrahmane** (Directeur de la Législation fiscale), communication sur « *Fiscalité et l'investissement* ».
- 93. Y. Amnache** (Enseignant à l'Université de Paris XI), communication sur « *Les aspects théoriques de la fraude fiscale* », Intervenant à l'IEDF.

V. RAPPORTS

- 94. CNUCED**, « *Rapport sur l'investissement dans le monde* », 2009.
- 95. CNUCED**, « *Rapport sur l'investissement dans le monde* », 2010.
- 96. CNUCED**, « *Rapport sur l'investissement dans le monde* », 2013.
- 97. Conseil Économique et social** (Paris), « *La fiscalité directe et la compétition européenne* », Les éditions des journaux officiels, 1998.
- 98. Conseil d'Analyse Économique** (France), « *Compétitivité* », *La documentation française* », 2003.

- 99. Conseil des impôts (France)**, « *La concurrence fiscale et l'entreprise* », 22^{ème} rapport, 2004.
- 100. Conseil des impôts (France)**, « *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale* », XXe rapport au Président de la république, 2002.
- 101. Conseil des Prélèvement Obligatoire (France)**, « *Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires entre pays développés* », 2008.
- 102. Maroc**, « *Rapport sur les dépenses fiscales* », Direction Générale des Impôts, 2009.
- 103. OCDE** : « *La politique fiscale dans les pays de l'OCDE : évolutions et réformes récentes* », 2005.
- 104. OCDE**, « *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial* », 1998.
- 105. OCDE**, « *Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales* », 26 octobre 2011.
- 106. OCDE**, « *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises transnationales et des administrations fiscales* », 1995.
- 107. OCDE**, « *Prix de transfert et entreprises transnationales* », 1979.
- 108. Parlement européen**, « *La réforme fiscale dans les Etats membres de l'UE* », Direction générale des études, Document de travail ECON 127, 2001.
- 109. Price Waterhouse Coopers**, « *Paying Taxes* », Etudes 2008, 2009, 2010, 2011, 2012.

VI. DOCUMENTS DE TRAVAIL (WORKING PAPERS)

- 110. BACCOUCHE (N)**, « *Maghreb et concurrence fiscale* », faculté de droit de Sfax, Tunisie.
- 111. BEDLOCK (C) ET RIOUX (M)**, « *Le triangle impossible ou les limites de la coopération fiscale internationale* », Institut d'Etudes International de Montréal, Cahier de la recherche CEIM, Mars 2008.
- 112. BRACHET (A) ET VERDIER (A)**, « *Entre concurrence et convergence fiscale, quel projet européen ?* », Fondation ROBERT SCHUMAN, Questions d'Europe n°39, Septembre 2006.

- 113.** **Bulletin d'information de la DGI n° 28/2009**, « *Les relations de l'administration fiscale à l'utilisateur : Une nouvelle approche* »
- 114.** **Bulletin d'information de la DGI n° 30**, « *Modernisation de l'administration fiscale : Transparence, efficacité et efficience* ».
- 115.** **Bulletin d'information de la DGI n° 50/2011**, « *Premier jumelage en Algérie (DGI-DGFIP) : Poursuite du processus d'amélioration des relations avec les contribuables* ».
- 116.** **Bulletin d'information de la DGI n° 51/2011**, « *Assouplissement des procédures contentieuses : un gage de protection des droits des contribuables* ».
- 117.** **Bulletin d'information de la DGI n° 52/2011**, « *Amélioration de l'accueil public : Un pari pour une administration moderne* ».
- 118.** **Bulletin d'information de la DGI n° 53/2011**, « *Les conventions fiscales internationales : un instrument pour une fiscalité internationale plus équitables* ».
- 119.** **Bulletin d'information de la DGI n° 54/2011**, « *Le centre des impôts : une organisation adaptée au profit des PME* ».
- 120.** **CHAMBRE DE COMMERCE INTERNATIONALE**, « *Améliorer l'efficacité fiscale : responsabilité des administrations fiscales et des contribuables* », Rédigé par la Commission des questions fiscales, Documents 1806491 FR Final, 16 juin 2006.
- 121.** **CURZON-PRICE (V)**, « *Le problème de l'harmonisation fiscale* », 22ème université d'été, Toulouse, 2003.
- 122.** **FAUVE (A)**, « *La concurrence fiscale est-elle souhaitable ?* », Mars 2008.
- 123.** **GILLES Fararel-Garrigues et al.** , « *La difficile lutte contre les paradis fiscaux* », L'Economie politique, 2005/1, n°25.
- 124.** **GUILLAUME Vieillard**, « *Le contrôle fiscal des prix de transfert* », Petites affiches, n° 112, 06 juin 2006.

- 125. HIDANE (A), BERNOUSSI (F) et TOURKMANI (M)**, « *Diagnostic de l'attractivité du Maroc pour les investissements directs étrangers* », Document de travail n° 82, Royaume du Maroc, Novembre 2002.
- 126. J. QUATREMER**, « *Il faut mettre fin à la concurrence fiscale déloyale* », Entretien avec Mario MONTI, Petites Affiches, n° 153.
- 127. KRAAN Dirk-Jan**, « *Dépenses hors budget et dépenses fiscales* », in Revue de l'OCDE sur « *La gestion budgétaire* », Volume 4- n° 1, 2004.
- 128. LUC Godbout et PIERRE Beltrame**, « *Fiscalité comparée : Comparaison de l'importance des recettes fiscales par rapport au PIB- le Québec en regard du G7, de l'OCDE et de l'UE* », Université de SHERBROOKE, 3 novembre 2006.
- 129. MAHJOUR Abdelaziz**, « *Le système fiscal tunisien : Un diagnostic* », Université de Paris I-Panthéon-Sorbonne, Mai 2001.
- 130. MARC Leroy**, « *La fin des paradis fiscaux ?* », Petites Affiches, 12 juin 2012, n°117.
- 131. MURRATH Anne**, « *La concurrence fiscale* », Managing Partner Price Waterhouse Coopers, Accountancy and tax, n° 1/2003.
- 132. NICOLAS Chatelais**, « *Taille de pays et stratégie de concurrence fiscale des petits pays* », Document de travail du Centre d'Economie de la Sorbonne, 2011.
- 133. NICOLAS Chatelais**, « *Élasticité des bases fiscales (composées des profits des sociétés) en Europe* », Documents du travail du Centre d'Economie de la Sorbonne, Paris, 2011.
- 134. NICOLAS Jacquot**, « *La réaction des Etats face à l'optimisation fiscale* », petites Affiches, n° 97, 15 mai 1997
- 135. P. DIDOUT**, « *L'Europe et la fiscalité directe, Petites Affiches* », n° 153, 23 décembre 1998.

136. PLIHON Dominique, « *Les taxes globales : Une utopie ?* », L'Economie politique, 2003/1, n° 17.

137. Thierry Giordano, « *Quel avenir pour la fiscalité mondiale ?* », Les synthèses d'Iddri n° 1, mars 2003.

VII. TEXTES JURIDIQUES : LOIS, ORDONNANCES ET DECRETS

138. Loi n°90-36 du 31 décembre 1990 portant loi de finances pour 1991, JORADP, n°57 du 31 décembre 1991.

139. Ordonnance n°01-03 du 20 août 2001 relative au développement de l'investissement

140. Ordonnance n°06-08 du 15 juillet 2006 modifiant et complétant l'ordonnance n° 01-03 du 20 août 2001 relative au développement de l'investissement.

141. Ordonnance n° 09-01 du 22 juillet 2009 portant loi de finances complémentaire pour 2009, JORADP n° 44 du 26 juillet 2009.

VIII. SITES WEB

142. maghrebinfo.actu-monde.com

143. www.Algérie-Monde.com

144. www.assemblee-nationale.fr

145. www.cairn.info

146. www.cnuCED.org

147. www.credaf.org

148. www.dgi.gouv.ci

149. www.dgpp-mf.gov.dz

150. www.europa.eu/eurostat

- 151.** www.fasken.com
- 152.** www.Iddri.org
- 153.** www.impots.gouv.fr
- 154.** www.iscparis-recherche.com
- 155.** www.joradp.dz
- 156.** www.Ladocumentationfrancaise.fr
- 157.** www.legifrance.gouv.fr
- 158.** www.lemonde.fr
- 159.** www.mf-ctrf.gov.dz
- 160.** www.mfdgi.gov.dz
- 161.** www.netpme.fr
- 162.** www.oecd.org.
- 163.** www.oxfamfrance.org
- 164.** www.pwc.com

IX. ARTICLES DE REVUES

- 165.** CHRISTIAN Chavagneux : « *Les paradis fiscaux, piliers du capitalisme* », Alternatives Economiques n°252, novembre 2006.
- 166.** PARIENTY Arnaud, « *Prélèvements obligatoires : que mesurent les prélèvements obligatoires ?* », dans Alternatives économiques, n°173, Paris, 1999.
- 167.** PLIHON Dominique, « *Les taxes globales : Une utopie ?* », L'économie politique, 2003/1 n°17.

- 168. T. LAMBERT**, « *Paradis fiscaux, la filière européenne* », Manière de voir n° 102, Le Krach du libéralisme, décembre 2008-janvier 2009.

X. ARTICLES DES JOURNAUX

- 169. BENNACEUR Chérif**, « *Impôts : Vers un casier fiscal* », paru dans le quotidien national –Le Soir d’Algérie- du jeudi 23 mai 2013, p.6.
- 170. BENOURET Naïma**, « *Criminalité financière : l’Algérie rappelée à l’ordre par le GAFFI* », El-Watan Economie, supplément hebdomadaire n°394, du 28/10/2013 au 03/11/2013, p. II.
- 171. BENOURET Naïma**, « *Dispositif national contre le blanchiment de capitaux : entre les lois et leur application, le chemine est si long...* », El-Watan Economie, supplément hebdomadaire n°394, du 28/10/2013 au 03/11/2013, p.III.
- 172. C.B.**, « *Fiscalité : Le débat sur l’amnistie encore relancé* », paru dans le quotidien national –Le Soir d’Algérie- du lundi 19 août 2013, p.4.
- 173. LAMIRI Abdelhak**, « *La question de l’amnistie fiscale* », Quotidien national El-Watan, Rubrique Repères économiques, publié le 22/05/2012.
- 174. LAMRIBEN Hocine** : « *Rapport de la CNUCED sur les IDE : l’Algérie enregistre un flux de 2,57 milliards de dollars en 2011* », Article paru sur le quotidien national –El-Watan- du 22 août 2012, p.5
- 175. M’Hammedi Bouzina**, « *Sommet européen : Evasion fiscale et secret bancaire* », Article paru dans quotidien national – Le Quotidien d’Oran- du 23 mai 2013, p.5.
- 176. Z. Mehdaoui**, « *Algérie : La fiscalité algérienne est la plus complexe au monde* », Quotidien d’Oran, article rédigé par le 7 décembre 2006.

XI. ARTICLES ET DOCUMENTS SUR INTERNET

- 177.** ATTAC, « *Les paradis fiscaux* », Ed Milles et une nuits, 2000. In « *Alternatives Economiques* », n° 184 - septembre 2000
- 178.** GHANEMI Arezki, « *La réforme fiscale et ses implications sur la Justice* ». Disponible sur le site : http://www.mjustice.dz/html/conference/com_fr/015.htm.
- 179.** <http://maghrebinfo.actu-monde.com/archives/article9685.html>
- 180.** <http://www.cairn.info/revue-economie-et-prevision-2006-2-page-65-htm>
- 181.** <http://www.chambrealgerosuisse.com/site/index.php/2010/01/14/3385-attractivite-fiscale-lalgerie-au-168e-rang-mondial>.
- 182.** http://www.i-r-e.org/bdf/docs/a004_id_fiscalite-internationale-_dev-durable.pdf
- 183.** <http://www.mf-ctrf.gov.dz/presse/DONNEESSTATISTIQUES.pdf>.
- 184.** <http://www.oecd.org/dataoecd/38/31/37414694.pdf>. (*Déclaration de Séoul, Réunion du forum des administrations fiscales, septembre 2006*).
- 185.** http://www.oxfamfrance.org/IMG/pdf/rapport_ccfd_oxfam_regulation_des_entreprises.pdf.
- 186.** http://www.oxfamfrance.org/IMG/pdf/rapport_ccfd_oxfam_regulation_des_entreprises.pdf.
- 187.** http://www.uclouvain.be/cps/ucl/doc/etes/documents/_2002.Fiscalite_Archives_ph.dr.pdf.

ANNEXE

- ❖ **Réformes fiscales au sein de l'Union européenne (Extrait du document : Document de travail du Parlement européen portant la réforme fiscale dans les Etats membres de l'UE, pp. 95-100)**
- ❖ **Convention fiscales signées avec l'Algérie**

Annexe I : Réformes fiscales en cours au sein de l'Union européenne.

Autriche

- Diminution de l'impôt sur les revenus (taux marginal de base/moyen, allocations familiales). Autres réductions annoncées après 2003.
- Rétrécissement de la base d'imposition des sociétés en 2000 via un abattement fiscal supplémentaire sur les investissements en R et D et la déduction des intérêts présumés sur prises de participation au capital social. Élargissement de l'assiette fiscale des sociétés en 2001 par le biais d'une réduction des dégrèvements, de restrictions en matière de report des pertes, d'un amortissement plus lent,...
- Accord sur un certain nombre de nouvelles conventions de double imposition avec l'Allemagne et la Finlande, effectif en 2002. Allègement de la fiscalité des sociétés annoncé après 2003.
- Extension aux bénéficiaires non-résidents du prélèvement libératoire de 25% sur les intérêts bancaires et de l'épargne (non applicable aux emprunts interentreprises, prêts aux conditions du marché ou intérêts dus par des particuliers). Entrée en vigueur en 2001. Suppression des comptes d'épargne anonymes.

Belgique

- Réforme de la fiscalité des revenus pour 2001 : introduction d'un crédit d'impôt remboursable pour les personnes à revenus modestes, hausse de 20% à 25% de la déduction forfaitaire des frais pour des personnes soumises au taux d'imposition minimum, ajustement des tranches d'imposition pour les contribuables à revenus moyens, suppression des taux d'imposition maximum de 52,5% et de 55%, suppression accélérée de « l'impôt de crise » de 3% introduit en 1994. D'autres réductions d'impôt sont attendues pour la période 2004-2006.
- Diminution des cotisations de sécurité sociale, en particulier pour les personnes çà faibles revenus.
- Baisse de la TVA sur les services à forte intensité de main- d'œuvre en 2000.
- Abaissement du taux d'imposition des sociétés de 40,17% à 30% (15% pour certains types de sociétés telles que les PME du secteur des technologies). Depuis 1998, éligibilité du capital informel (savoir-faire, reconnaissance de la marque, clientèle) au titre d'amortissement pour la détermination du bénéfice imposable (ne concerne par le bénéfice comptable).

Danemark

- Raccourcissement des délais pour le paiement de la TVA et autres prélèvements fiscaux.
- Abaissement des taux d'imposition des sociétés de 32% à 30%. Élargissement de la base d'imposition.
- Instauration d'une retenue à la source de 25% sur les dividendes distribués à une filiale située dans un pays hors UE si le Danemark n'a pas de convention avec ce pays en matière d'impôt sur les revenus.
- Hausse de diverses taxes (énergie, boissons non alcoolisées, tabac, ampoules électriques).

Finlande

- Hausse de 1% des seuils d'exigibilité et baisse de 0,5 points des taux marginaux d'imposition des revenus en 2000. Nouvelle diminution moyenne de 1,5 point de pourcentage en 2001. Rétablissement du taux spécial d'imposition forfaitaire des revenus (35%) pour les "personnes étrangères-clés venant travailler en Finlande". Cet avantage introduit en 1996 a été suspendu en 2000, mais le gouvernement a proposé de le rétablir en 2001 à la suite de l'avis favorable rendu par la commission européenne.
- Diminution des cotisations de sécurité sociale.
- Augmentation de 28% à 29% du taux d'imposition des sociétés et de l'impôt sur les revenus mobiliers en 2000. Extension aux intérêts payés sur les comptes bancaires.
- Réforme du régime d'exemption applicable aux dividendes sur les investissements directs reçus de l'étranger par les entreprises finlandaises : l'exonération fiscale n'est plus assortie d'un assujettissement à un impôt compensatoire. Entrée en vigueur en 2000.
- D'autres projets de réforme fiscale (biens immobiliers, TVA, environnement, taxes sur l'énergie, impôt sur les revenus) sont prévus d'ici 2003.

France

- Abaissement des taux minimums/de base d'imposition des revenus de 54% / 9,59% en 2000 à 53,25% / 8,25% en 2001, 52,75% / 7,5% en 2002 et 52,5% / 7,0% en 2003. Introduction d'un impôt sur le revenu négatif ("prime pour l'emploi") pour les revenus situés entre 0,3 et 1,2 du salaire minimum (le maximum étant le salaire minimum).
- Réduction de la taxe professionnelle.
- Diminution des taux d'imposition des sociétés de 36,6% à 33,3% au cours de la période 2001-2003. Réduction de 25% en 2001 et de 15% en 2002 sur les

premiers 38 millions d'euros des PME. Durcissement des règles d'amortissement et des crédits d'impôt.

- Diminution des taxes sur le fuel domestique. Introduction d'une "taxe flottante à la pompe" destinée à compenser les fluctuations du prix du pétrole brut. Suppression de la taxe d'immatriculation des véhicules.

Allemagne

- Baisse des taux maximums/de base d'imposition des revenus de 51,0%/22,9% en 2000 à 48,5%/19,9% en 2001, 47,0%/17,0% en 2003 et 43,0%/15,0% en 2005. Impôt de solidarité compris, les taux minimums/de base devraient passer de 53,8%/22,9% en 2000 à 44,3%/15% en 2005.
- Diminution des cotisations de sécurité sociale au titre du régime des pensions (de 0,8 point de pourcentage).
- Allègement, de 40%/30% en 2000 à 25% en 2001, des taux d'imposition des sociétés applicables aux bénéficiaires non distribués/distribués. La fiscalité effective des sociétés (y compris la taxe professionnelle locale et l'impôt de solidarité) devant passer d'environ 52% en 2000 à environ 39% en 2001. Restriction des déductions pour amortissement des installations techniques, matériels et outillages industriels.
- Taxation des dividendes distribués à 50% du taux d'imposition des revenus individuels du bénéficiaire, en plus de l'impôt déjà payé par l'entreprise (en lieu et place d'un régime de crédit pour les impôts sur les sociétés allemandes déjà payés et d'une double imposition pour les impôts sur les sociétés étrangères déjà payés).
- Suppression de la taxation des plus-values de cession d'actions par les entreprises à partir de 2002, pour autant que ces actions aient été détenues pendant au moins un an. Les entreprises non constituées en sociétés (assujetties à l'impôt sur les revenus des personnes physiques) peuvent encore conserver de l'argent défiscalisé aux fins d'investissements ultérieurs.
- Hausse des taxes écologiques.

Grèce

- Diminution de l'impôt sur les revenus pour les personnes à faibles revenus et les familles avec enfants.
- Baisse des cotisations de sécurité sociale associées au salaire minimum ainsi que pour les entreprises qui engagent des effectifs.
- Diminution de la TVA sur les services à forte intensité de main-d'œuvre.

Irlande

- Baisse des taux de base/normaux d'imposition des revenus de 24%/46% en 1990/00 à 22%/44% en 2000/01 (années fiscales). Rehaussement du seuil

d'exonération. Principe de déductibilité des revenus remplacé par le régime de crédits d'impôt pour toute une série d'éléments.

- Suppression du plafond des cotisations de sécurité sociale. Diminution de certains taux de cotisations sociales (indépendants). Les salariés ayant un revenu supérieur à IEP 36 600 coûteront, au-delà de ce montant, 12% supplémentaires par an aux employeurs. Réduction de 7 à 5 ans de la durée de vie fiscale des installations opérationnelles utilisées à des fins commerciales.
- Diminution de la TVA de 1 point de pourcentage en 2001 (de 21 à 20%). Réductions supplémentaires prévues.
- Baisse du taux normal d'imposition des sociétés de 24% en 2000 à 20% en 2001, 16% en 2002 et 12,5% en 2003 (années fiscales). Taux de 12,5%, effectifs en 2001, pour les PME.

Italie

- Abaissement des taux de base/maximum d'imposition des revenus de 19%/46% en 1999 à 18%/44% en 2002. Modification de la tranche des revenus soumis à l'imposition de base, qui passe de 9,1-15 millions de Lit à 12-20 millions de Lit.
- Diminution des cotisations de sécurité sociale. Crédits d'impôt pour les entreprises qui engagent des chômeurs adultes de long durée et investissent dans des régions moins développées (cette dernière mesure étant rejetée par la Commission de l'UE parce qu'elle viole les règles du marché unique).
- Réduction de la TVA sur les services à forte intensité de main d'œuvre.
- Abaissement du taux nominal maximum d'imposition des sociétés de 37% en 2000 à 36% en 2001 et 35% en 2003, tandis que le taux minimum sera maintenu à 19% (pour les bénéfices investis). La charge fiscale effective (comprenant la taxe régionale) passera d'environ 48% en 2000 à environ 44% en 2003 (source Goldman Sachs).
- **Depuis les élections générales du 13 mai 2001**, programme ambitieux d'allègement de la fiscalité présenté par le revenu premier ministre Berlusconi, dont l'objectif est de remplacer 100 taxes différentes par 8 types de taxes et de réduire la charge fiscale de 10 à 15 points de pourcentages en cinq ans.

Luxembourg

- Diminution du taux marginal maximum d'imposition des revenus de 46% en 2000 à 42% en 2001 et 38% en 2002. Abaissement du taux de base à 14% en 2001 et 10% en 2002. Élargissement de la tranche des revenus imposés à 0%.
- Réduction de la TVA sur les services à forte intensité de main-d'œuvre.
- Baisse du taux réel d'imposition des sociétés de 37,49% en 2000 à 30% en 2002.

Pays-Bas

- Introduction d'un système de "boîtes" pour les impôts sur les revenus, effectifs à partir de 2001. La boîte 1 renferme les revenus issus du travail et de la valeur locative d'un logement en priorité et se voit appliquer un taux d'imposition progressif (jusqu'à 52%). La boîte 2 contient les "revenus provenant d'intérêts (économiques) substantiels" et est soumise à un impôt fixe de 25%. La boîte 3 englobe les revenus de l'épargne et de l'investissement qui sont taxés à un taux fixe de 30% (cependant, les bénéfices cumulés d'actions détenues par des particuliers sont exonérés d'impôt pour autant, notamment, que ces actions soient détenues depuis au moins 12 mois).
- Allègement de l'imposition individuelle et remboursement des prélèvements dans le but d'encourager les deux partenaires à rechercher un emploi rémunéré. Baisse du taux maximum d'imposition du revenu du travail de 60 à 52% et hausse de l'impôt sur le revenu des capitaux. Remplacement de la "règle des 35% pour cent" par la "règle des 30 pour cent" pour les exonérations fiscales applicables aux travailleurs étrangers affectés aux Pays-Bas (entrée en vigueur en 2001).
- Diminution des cotisations de sécurité sociale pour les travailleurs à faibles revenus.
- Hausse de la TVA (de 17,5% à 19%) et des taxes sur l'énergie. Réduction de la TVA pour certains services à forte intensité de main-d'œuvre.
- Abaissement à 30% (-5%) du taux d'imposition des sociétés pour les premiers 50 000 NLG de bénéfice imposable. Entrée en vigueur en 2000. 20% de taxe additionnelle appliqués à certains "dividendes excessifs" durant la période 2001-2005. Exonération fiscale des gains en capital pour les actionnaires corporatifs si les actions sont détenues depuis au moins un an.
- Diminution du droit d'apport de 1% à 0,9% en 2000 et à 0,55% en 2001.
- En discussion : remplacement du régime d'exemption appliqué aux bénéfices rapatriés de filiales étrangères par un régime de crédit partiel, pour les entreprises européennes passives (pour autant que la participation soit au moins supérieure à 5%).

Portugal

- Réduction des taux de base/maximum d'imposition des revenus de 12%/1%, effective en 2002.
- Diminution de la TVA sur les services à forte intensité de main-d'œuvre.
- Abaissement du taux d'imposition des sociétés de 32% en 2000 à 30 % en 2002 et peut-être 25% en 2006.
- Suppression de l'exonération fiscale précédemment valable pour les gains en capital réalisés sur des actions détenues depuis plus de 12 mois. Hausse du taux d'imposition des gains en capital réalisés sur les actions détenues depuis moins de 12 mois. A partir de 2001, l'assiette fiscale varie de 75% des gains

en capital (actions détenues depuis au moins 60 mois). Ces gains sont ensuite cumulés avec les autres revenus nets et assujettis à l'impôt progressif sur le revenu des personnes physiques. Pour les particuliers non résidents, application d'une retenue à la source de 20% (au lieu de 10% précédemment) pour les gains en capital réalisés sur des actions détenues depuis moins de 12 mois. Pour les sociétés non résidentes, hausse de la fiscalité des gains en capital.

- Retenue à la source provisionnelle de 25% sur les dividendes ou bénéfices versés par des filiales à leur société mère en cas de participation de minimum 25% au capital de la filiale. Si cette participation minimale est maintenue durant 2 ans, un remboursement peut être sollicité.

Espagne

- Diminution des cotisations de sécurité sociale pour les contrats permanents (0,2 point de pourcentage pour les cotisations patronales, 0,5 point de pourcentage pour les cotisations des travailleurs).
- Diminution de la TVA sur les services à forte intensité de main-d'œuvre.

Suède

- 25% de réduction sur le revenu imposable durant les trois premières années d'emploi d'une personne étrangère-clé en Suède. Diminution de 25% de la base de calcul des cotisations patronales de sécurité sociale. Exonération fiscale pour les dégrèvements fiscaux liés à une réaffectation en suède (déplacements, contributions scolaires,...). Effectif en 2001 (année fiscale). Hausse des seuils d'exigibilité de l'impôt sur le revenu en 2001.
- Baisse des cotisations de sécurité sociale de 32,92%/31,11% en 2000 à 32,82%/31,01% en 2001 pour les employeurs/indépendants.
- Baisse de la TVA sur le trafic des voyageurs de 12% en 2000 à 6% en 2001.
- Diminution de l'impôt sur les revenus immobiliers en 2001. Instauration d'un impôt sur le patrimoine net à partir de l'année fiscale 2001.
- Proposition de suppression de l'impôt sur les gains en capital pour autant que ces gains soient liés à la cession "d'actions détenues pour raison professionnelle" (minimum 10% de droits de vote).

Royaume-Uni

- Diminution du taux de base de l'impôt sur les revenus de 23% à 22% en 2000/01 (année fiscale). Suppression de plusieurs dégrèvements (abattement fiscal sur hypothèques, abattement au titre de couple marié, sauf pour les personnes âgées). Crédit d'impôt pour enfants à charge introduit en 2001/02. Crédit d'impôt à l'emploi prévu pour 2003.

Annexe II :

TABLEAU DES ACCORDS RATIFIES ET PUBLIES AU JORADP

Pays avec lesquels des Projets ont été Echangés	Conventions Ratifiées et Publiées au JORADP.				Observations Générales
	Pays	Date de Signature	Numéro de DP et Date de Ratification	Numéro de JORADP et Date de Publication	
Unions Européenne	France	17/10/1999	DP N°02-121 du 07/04/2002	JO N° 24 du 10/04/2002	En vigueur.
	Italie	03/02/1991	DP N°91-231 du 20/07/1991	JO N° 35 du 24/07/1991	En vigueur.
	Belgique	15/12/1991	DP N°02-432 du 09/12/2002	JO N° 82 du 11/12/2002	En vigueur.
	Portugal	02/12/2003	DP N°05-105 du 31/03/2005	JO N° 24 du 03/04/2005	En vigueur le : 01/05/2006.
	Espagne	05/10/2002	DP N°05-234 du 23/06/2005	JO N° 45 du 29/06/2005	En vigueur le : 01/07/2006.
	Autriche	17/06/2003	DP N°05-194 du 28/05/2005	JO N° 38 du 01/06/2005	En vigueur le : 01/12/2006.
	Allemagne	12/11/2007	DP N°08-174 du 14/06/2008	JO N° 33 du 22/06/2008	En vigueur le : 23/12/2008.
Europe Non Communautaire	Bulgarie	25/10/1998	DP N°04-435 du 29/12/2004	JO N° 01 du 02/01/2005	En vigueur le : 11/04/2005.
	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.
	Roumanie	28/06/1994	DP N°95-186 du 15/07/1995	JO N° 37 du 16/07/1995	Non en vigueur.
	Russie	10/03/2006	DP N°06-127 du 03/04/2006	JO N° 21 du 05/04/2006	Non en vigueur.
	Ukraine	14/12/2002	DP N°04-131 du 19/04/2004	JO N° 27 du 28/04/2004	Non en vigueur.
	Bosnie	08/02/2009	DP N°10-11 du 11/01/2010	JO N° 08 du 31/01/2010	Non en vigueur.
Pays du Maghreb Arabe	UMA	23/07/1990	DP N°90-424 du 22/12/1990	JO N° 06 du 06/02/1991	En vigueur.
	Tunisie	09/02/1985	DP N°85-161 du 11/06/1985	JO N° 25 du 12/06/1985	En vigueur.
	Libye	19/06/1988	DP N°89-180 du 26/09/1989	JO N° 41 du 27/09/1989	En vigueur.
	Maroc	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 22/05/2006	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 Qatar	12/08/2008 03/07/2008	DP N°09-187 du 12/05/2009 DP N°10-273 du 03/11/2010	JO N° 32 du 27/05/2009 JO N° 70 du 21/11/2010	En vigueur le : 16/03/2010. 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.
Pays d'Asie	Indonésie	28/04/1995	DP N°97-342 du 13/09/1997	JO N° 61 du 14/09/1997	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.
Pays d'Amérique	Canada	28/02/1999	DP N°2000-364 du 16/11/2000	JO N° 68 du 19/11/2000	En vigueur.



**LISTE DES
ILLUSTRATIONS**

LISTE DES TABLEAUX

Tableau n°1.1. Taux d'imposition des sociétés dans les pays de l'UE	p. 51
Tableau n°1.2. La moyenne mobile des taux d'imposition des sociétés dans les pays de l'Union européenne en suivant les élargissements (UE₆, UE₉, UE₁₀, UE₁₂, UE₁₅, UE₂₅)	p. 53
Tableau n° 1.3. Les moyennes des taux d'imposition des sociétés pour chaque élargissement	p. 53
Tableau n° 1.4. Taux d'imposition des sociétés dans les pays de l'OCDE	p. 57-58
Tableau n° 1.5. Accords d'investissements et conventions de non-double imposition dans les pays maghrébins (Algérie-Maroc-Tunisie)	p. 67
Tableau n° 1.6. L'attractivité fiscale des pays du Maghreb (Algérie-Maroc-Tunisie)	p. 69
Tableau n° 2.1. Seuils de propriété selon les pays	p.76
Tableau n° 2.2. Répartition régionale des flux entrants des IDE 2000-2007	p.78
Tableau n° 2.3. Répartition régionale des flux sortants des IDE 2000-2007	p.78
Tableau n° 2.4. Répartition régionale des entrées des IDE 2008-2009	p. 79
Tableau n° 2.5. Répartition régionale des sorties des IDE 2008-2009	p. 79
Tableau n° 2.6. Répartition régionale des entrées des IDE 2010-2012	p. 80
Tableau n° 2.7. Répartition régionale des sorties des IDE 2010-2012	p. 81
Tableau n° 2.8. Les critères du choix de localisation : L'avis des investisseurs	p. 84
Tableau n° 2.9. L'impact de la réforme fiscale 2000 en Allemagne	p. 89
Tableau n° 2.10. Taux de l'IBS et des flux entrants des IDE en Algérie	p. 89
Tableau n° 2.11. Statistiques de l'OCDE sur la fraude fiscale internationale	p. 106-107
Tableau n° 2.12. Complexité du système fiscal	p. 109-110

LISTES DES FIGURES

Figure n° 1.1. Les paradis fiscaux dans le monde	p. 49
Figure n° 1.2. L'évolution des taux d'imposition des sociétés au plan international	p. 71
Figure n° 2.1. Principales réformes proposées par les investisseurs internationaux américains	p. 83
Figure n° 2.2. La sensibilité des IDE aux régimes fiscaux appliqués	p. 87
Figure n° 2.3. Caractéristiques de la double imposition	p. 92
Figure n° 2.4. Réseau des conventions fiscales entre les pays membres de l'OCDE	p. 96
Figure n° 2.5. Cartographie fiscale	p. 97
Figure n° 2.6. Fraude et évasion fiscale : les frontières	p. 103
Figure n° 2.7. Comment GOOGLE échappe à l'impôt ?	p. 121

LISTES DES GRAPHES

Graphe n° 1.1. Recettes de l'impôt sur les sociétés en % du PIB et taux nominaux, 2012	p. 56
Graphe n° 2.1. OCDE, flux nets d'IDE dans les pays à faible/forte fiscalité	p. 85
Graphe n° 3.1. Échanges de renseignements en matière fiscale	p. 146

LISTES DES ENCADRÉS

Encadré n° 2.1. Planification fiscale	p.116
--	--------------

Table des matières

Listes des abréviations et acronymes

Introduction générale.....	01
Chapitre I : La concurrence fiscale institutionnelle, cadre conceptuel et réalité du phénomène.....	10
Introduction.....	10
Section 1 : La concurrence fiscale, revue de la littérature.....	11
1.1) Définitions, objectifs, modalités et mécanisme de la concurrence fiscale.....	12
1.1.1) <i>Définitions.....</i>	12
1.1.2) <i>Les objectifs de la concurrence fiscale institutionnelle.....</i>	13
1.1.3) <i>Les modalités de la concurrence fiscale.....</i>	14
1.1.3.1) <i>La concurrence fiscale implicite.....</i>	14
1.1.3.2) <i>La concurrence fiscale active.....</i>	14
1.1.3.3) <i>La concurrence fiscale par comparaison.....</i>	15
1.1.4) <i>Le mécanisme de la concurrence fiscale.....</i>	15
1.2) Les modèles de la concurrence fiscale.....	16
1.2.1) <i>Le modèle de Tiebout sur le fédéralisme fiscal.....</i>	16
1.2.2) <i>La concurrence fiscale entre un grand nombre de juridictions.....</i>	17
1.3) La concurrence fiscale de point de vue de la Nouvelle Economie Géographique.....	18
1.4) Les fondements de la concurrence fiscale.....	19
1.4.1) <i>La mondialisation.....</i>	19
1.4.2) <i>La révolution digitale (informationnelle).....</i>	20
1.4.3) <i>Les processus d'intégration économique.....</i>	20
1.5) La concurrence fiscale, une stratégie de croissance des petits pays.....	21
1.6) La concurrence fiscale et le rôle incitatif des discours politiques.....	22
1.7) Les conditions d'émergence et d'affirmation de la concurrence fiscale.....	24
1.7.1) <i>La diversité des systèmes fiscaux.....</i>	24
1.7.2) <i>L'introuvable neutralité fiscale.....</i>	25
1.7.3) <i>La mobilité accrue des facteurs de production.....</i>	27
1.7.4) <i>Une attitude non coopérative des juridictions.....</i>	27
1.7.5) <i>L'importance de la variable fiscale dans la localisation des investissements.....</i>	28
1.7.6) <i>Le respect de la souveraineté et des préférences des Etats.....</i>	29
1.7.7) <i>La perception opportuniste de la fiscalité par les entreprises et les Etats.....</i>	30
1.8) Les stratégies fiscales des Etats.....	30
1.8.1) <i>Un système fiscal efficace.....</i>	31
1.8.1.1) <i>Définition d'un système fiscal efficace.....</i>	31
1.8.1.2) <i>La construction d'une image positive de son système fiscal.....</i>	32
1.8.1.3) <i>Simplification des procédures administratives : absence de bureaucratie.....</i>	33
1.8.1.4) <i>Communication fiscale et sensibilisation des usagers.....</i>	35

1.8.2) Les régimes fiscaux incitatifs ou préférentiels.....	36
1.8.2.1) Les déterminants des régimes fiscaux préférentiels.....	37
1.8.2.1.1) Les facteurs essentiels.....	37
1.8.2.1.2) Autres facteurs.....	37
1.8.2.2) Les modalités de concrétisations des régimes fiscaux incitatifs.....	38
1.8.2.2.1) Le recours à la dépense fiscale.....	38
1.8.2.2.1.1) Dépenses fiscales : concept et définition.....	38
1.8.2.2.1.2) Formes des dépenses fiscales.....	39
1.8.2.2.1.3) Techniques d'évaluation des dépenses fiscales.....	40
1.8.2.2.2) L'amnistie fiscale.....	41
1.8.2.2.2.1) Définition.....	41
1.8.2.2.2.2) Les objectifs de l'amnistie fiscale.....	42
1.8.2.2.2.2.1) Sur le plan des finances publiques.....	42
1.8.2.2.2.2.2) Sur le plan économique.....	42
1.8.2.2.2.3) Les limites de l'amnistie fiscale.....	43
1.8.2.2.3) Stratégie de basse pression fiscale.....	43
1.8.3) Les paradis fiscaux.....	44
1.8.3.1) La notion de paradis fiscal : difficultés conceptuelles.....	44
1.8.3.2) Identification des paradis fiscaux.....	45
1.8.3.3) Les paradis fiscaux, un paroxysme de la concurrence fiscale.....	46
1.8.3.4) Les fonctions principales des paradis fiscaux.....	47
1.8.3.5) Le rôle des paradis fiscaux.....	47
1.8.3.6) Les paradis fiscaux dans le monde.....	48
Section 2 : Des prédictions théoriques aux vérifications empiriques : la concurrence fiscale est un phénomène mondial.....	50
2.1) L'Union européenne : une réalité en matière de concurrence fiscale.....	50
2.1.1) L'évolution des taux d'imposition des sociétés dans l'UE.....	50
2.1.2) La multiplication des réformes fiscales.....	55
2.1.3) Tendance vers la baisse des taux et le paradoxe des recettes : absence de tarissement des recettes budgétaires.....	55
2.1.4) Les dangers de la concurrence fiscale en Europe.....	56
2.2) L'évolution des taux d'imposition des sociétés dans les pays de l'OCDE.....	57
2.3) La concurrence fiscale dans les pays en développement : concurrence fiscale intermaghrébine (Algérie-Maroc-Tunisie).....	59
2.3.1) le choix des pays du Maghreb : motivations.....	60
2.3.2) Approche comparative des systèmes fiscaux algérien, marocain et tunisien.....	60
2.3.2.1) Héritage juridique des systèmes fiscaux.....	60
2.3.2.2) Les réformes fiscales en Algérie, au Maroc et en Tunisie.....	61
2.3.2.2.1) Réformes fiscale en Algérie.....	61
2.3.2.2.2) Réformes fiscale au Maroc.....	62
2.3.2.2.3) Réformes fiscale en Tunisie.....	63
2.3.3) Dispositifs et organismes d'encadrement des investissements.....	64
2.3.4) Les cadres juridiques régissant les IDE.....	65
2.3.5) Les conventions fiscales comme facteur de promotion des IDE.....	66
2.3.6) Les limites des conventions fiscales.....	67
2.3.7) La tendance des taux d'imposition dans le cadre des réformes fiscales.....	68
2.3.8) Classement des systèmes fiscaux : algérien, marocain et tunisien.....	68
2.3.9) Constat sur la concurrence fiscale intermaghrébine.....	70

2.4) Conclusion sur l'évolution des taux d'imposition des sociétés dans le monde.....	71
Conclusion.....	72
Chapitre II : Stratégies fiscales des firmes multinationales.....	73
Introduction.....	73
Section 1 : Démarche globale d'une stratégie fiscale internationale.....	74
1.1) Impact de la variable fiscale sur la décision d'investissement à l'étranger.....	74
1.1.1) <i>Les investissements directs étrangers.....</i>	74
1.1.1.1) <i>Cadre conceptuel.....</i>	74
1.1.1.1.1) <i>Définition de l'OCDE.....</i>	74
1.1.1.1.2) <i>Définition du FMI.....</i>	75
1.1.1.1.3) <i>Définition de la CNUCED.....</i>	75
1.1.1.2) <i>Difficultés de mesure des IDE.....</i>	75
1.1.1.3) <i>Les IDE dans le monde : état des lieux et perspectives.....</i>	77
1.1.1.4) <i>La sensibilité des activités mobiles à la fiscalité dans la détermination de leur localisation : enquêtes et études.....</i>	82
1.1.1.4.1) <i>L'enquête menée par la Chambre de commerce américaine en France (2002).....</i>	82
1.1.1.4.2) <i>Étude d'Ernst et Young sur l'attractivité du bassin euro-méditerranéen des IDE (juin 2008).....</i>	83
1.1.1.4.3) <i>L'étude du FMI et de l'OCDE.....</i>	85
1.1.1.4.4) <i>L'étude du Parlement européen.....</i>	86
1.1.1.4.5) <i>L'impact des réformes fiscales sur les flux entrants des IDE.....</i>	88
1.1.1.4.5.1) <i>Le cas de la réforme fiscale en Allemagne.....</i>	88
1.1.1.4.5.2) <i>Le cas de l'Algérie.....</i>	89
1.1.2) <i>Stratégies fiscales internationales des FMN : motivations essentielles.....</i>	90
1.1.2.1) <i>Gestion fiscale du groupe.....</i>	90
1.1.2.2) <i>Réalisation des bénéfices.....</i>	91
1.1.2.3) <i>Eviter les situations de double ou de multiples impositions.....</i>	91
1.1.2.3.1) <i>Les causes de double imposition.....</i>	91
1.1.2.3.2) <i>Les formes de doubles ou multiples impositions.....</i>	92
1.2) Les Préalables pour la mise en œuvre d'une stratégie fiscale à l'international.....	93
1.2.1) <i>Le dispositif nécessaire pour une stratégie fiscale à l'international.....</i>	93
1.2.1.1) <i>Le rôle des intermédiaires fiscaux.....</i>	94
1.2.1.2) <i>Exploitation des réseaux de conventions fiscales : Treaty shopping.....</i>	94
1.2.1.3) <i>Élaboration d'une cartographie fiscale internationale.....</i>	97
1.2.1.4) <i>Intégrer dans le raisonnement les dépenses publiques.....</i>	98
1.2.2) <i>Évitement des erreurs fiscales pénalisantes.....</i>	99
1.2.2.1) <i>L'abus de droit.....</i>	99
1.2.2.2) <i>L'acte anormal de gestion.....</i>	100
Section 2 : Nature des stratégies fiscales des firmes multinationales.....	101
2.1) La fraude et l'évasion fiscale internationale.....	101
2.1.1) <i>Difficultés conceptuelles.....</i>	101
2.1.2) <i>Quelques définitions.....</i>	101
2.1.3) <i>La fraude et l'évasion fiscale : une confusion terminologique.....</i>	102
2.1.4) <i>L'évasion et/ou la fraude fiscale de caractère international.....</i>	104
2.1.5) <i>Champ d'intervention de l'évasion et de la fraude fiscale internationale.....</i>	104
2.1.6) <i>les paradis fiscaux : des centres propices à l'épanouissement de la fraude fiscale.....</i>	104
2.1.7) <i>L'importance du phénomène de la fraude fiscale internationale.....</i>	105

2.1.8) Les motivations du contribuable fraudeur	108
2.1.8.1) Les causes techniques	108
2.1.8.2) Les causes politiques : mode de gouvernance des finances publiques	110
2.1.8.3) Les causes conjoncturelles, morales et/ou psychologiques	110
2.1.8.3.1) Les causes conjoncturelles	110
2.1.8.3.1.1) L'existence d'une opportunité	110
2.1.8.3.1.2) La prise de risque fiscal	111
2.1.8.3.1.3) Relations contribuables-agents du fisc	111
2.1.8.3.1.4) Des contrôles limités des administrations fiscales	112
2.1.8.3.2) Les causes morales et/ou psychologiques	112
2.1.8.3.2.1) Manque de moralité fiscale ou de civisme fiscal	112
2.1.8.3.2.2) Impacts des contrôles excessifs sur le comportement des contribuables	113
2.1.8.3.2.3) L'impôt et la religion	113
2.1.8.3.2.4) L'approche de rationalité cognitive	114
2.2) La planification et l'optimisation fiscale internationale	115
2.2.1) Le choix du pays d'implantation : les pays à fiscalité privilégiée	117
2.2.1.1) Les sociétés holding	117
2.2.1.2) Les sociétés relais	118
2.2.2) Le choix du pays de rattachement	118
2.3) Les prix de transferts : une pratique à l'usage des firmes multinationales, le cas de Google	119
2.3.1) Le schéma d'optimisation fiscale du Google : 'Double Irish' ou 'Dutch sandwich'	119
Conclusion	122
Chapitre III : Encadrement des politiques fiscales internationales : vers une gouvernance fiscale mondiale	123
Introduction	123
Section 1 : La lutte contre la concurrence fiscale dommageable entre les Etats et les stratégies fiscales agressives à l'encontre des Etats	124
1.1) La lutte contre les effets dommageables de la concurrence fiscale institutionnelle	125
1.1.1) Concurrence fiscale dommageable	125
1.1.2) L'ampleur des problèmes posés par la concurrence fiscale dommageable	125
1.1.2.1) Pour les Etats	125
1.1.2.1.1) Le tarissement des recettes	126
1.1.2.1.2) Transfert de la charge fiscale vers les facteurs les moins mobiles	126
1.1.2.1.3) La fuite des capitaux	127
1.1.2.2) Pour les entreprises	128
1.1.3) Moyens de lutte contre la concurrence fiscale dommageable	128
1.1.3.1) Le code de conduite	128
1.1.3.2) La coordination fiscale	129
1.1.3.3) La coopération fiscale	129
1.1.3.4) L'harmonisation fiscale	130
1.2) La lutte contre les stratégies fiscales agressives à l'encontre des Etats	131
1.2.1) La lutte contre les pratiques de prix de transfert : Le principe de pleine concurrence comme solution	131
1.2.1.1) Exposé du principe de pleine concurrence	131
1.2.1.2) Le principe de pleine concurrence en droit algérien	132
1.2.1.3) La mise en œuvre du principe de pleine concurrence	133
1.2.1.3.1) L'analyse par la comparabilité	133

1.2.1.3.2) L'analyse fonctionnelle.....	133
1.2.1.3.3) Check-list fiscale.....	134
1.2.1.4) Les limites du principe de pleine concurrence : la charge de la preuve.....	134
1.2.1.5) La fiscalisation de e-commerce, une solution aux problèmes fiscaux posés par le commerce électronique.....	135
1.2.2) La lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationale.....	136
1.2.2.1) Les moyens de droit interne.....	136
1.2.2.1.1) Promouvoir le civisme fiscal.....	136
1.2.2.1.1.1) Les dimensions du civisme fiscal.....	137
1.2.2.1.2.1.1) Le civisme de ponctualité.....	137
1.2.2.1.2.1.2) Le civisme de déclaration d'existence.....	138
1.2.2.1.2.1.3) Le civisme d'exactitude de la déclaration.....	138
1.2.2.1.2) Institution d'un fichier national des fraudeurs.....	139
1.2.2.1.3) L'adaptation du cadre organisationnel.....	140
1.2.2.1.3.1) Aménagement du cadre organisationnel.....	140
1.2.2.1.3.2) Le renforcement du dispositif d'encadrement légal des contribuables.....	140
1.2.2.1.3.3) La coordination des actions de lutte contre les pratiques frauduleuses.....	141
1.2.2.1.3.4) Suivi des trains de vie des contribuables.....	142
1.2.2.1.4) Contrôle des transferts de capitaux.....	142
1.2.2.1.5) Les actions de soutien et de renforcement des activités de contrôle.....	143
1.2.2.1.5.1) La formation du capital humain.....	143
1.2.2.1.5.2) La lisibilité des textes juridiques en matière fiscale.....	143
1.2.2.1.5.3) Élargissement de la collecte de l'information fiscale.....	143
1.2.2.1.5.4) La mise en place d'un casier fiscal.....	144
1.2.2.2) Les moyens internationaux.....	145
1.2.2.2.1) Assistance administrative internationale pour des échanges de renseignements et de recouvrements en matière fiscale.....	145
1.2.2.2.2) Pénalisation des Etats ou territoires non coopératifs (ETNC).....	147
Section 2 : La gouvernance fiscale mondiale : état des lieux et perspectives.....	149
2.1) Ordre fiscal mondial ou système fiscal mondial ?.....	150
2.2) L'ordre fiscal mondial : les raisons militent en sa faveur.....	151
2.2.1) Adaptation du droit fiscal à la mondialisation économique et financière.....	151
2.2.2) Organisation du système mondial d'imposition des bénéficiaires des firmes multinationales.....	151
2.3) Les raisons de l'inexistence d'un ordre fiscal mondial.....	152
2.3.1) Les insuffisances de procédés de coopérations fiscales internationales.....	152
2.3.2) La lutte unilatérale des Etats contre les stratégies fiscales des firmes multinationales.....	153
2.3.3) Les conflits d'intérêts et le rattachement à la souveraineté fiscale.....	154
2.4) L'architecture de l'ordre fiscal mondial : quelques pistes de réflexion.....	154
2.4.1) Convention fiscale générale.....	154
2.4.1.1) Définition de la convention fiscale générale.....	154
2.4.1.2) Conditions d'application et d'acceptation de la convention fiscale générale.....	155
2.4.2) Les sources du droit de l'ordre fiscal mondial.....	155
2.4.2.1) Sources formelles.....	155
2.4.2.2) Sources non formelles.....	156
2.4.3) Les travaux de l'OCDE et de l'ONU comme source d'inspiration.....	156
2.4.5) L'architecture institutionnelle de l'ordre fiscal mondial.....	156
2.4.5.1) Les organes chargés de l'élaboration des normes fiscales.....	157
2.4.5.2) Les organes chargés de l'application des normes élaborées.....	158
2.4.5.3) Le tribunal fiscal international.....	158

2.5) Les limites de l'ordre fiscal mondial.....	159
Conclusion	160
Conclusion générale	161
Bibliographie.....	164
Annexe.....	179
Liste des illustrations	187
Table des matières	189
Résumé	195

RESUME

Dans le cadre de ce mémoire de magistère, nous nous sommes penchés sur les problématiques de la fiscalité internationale avec ses corollaires prépondérants.

Le but de cette recherche est de déterminer les incidences fiscales sur les comportements des Etats et des firmes multinationales. En effet, les Etats utilisent l'élément fiscal comme un levier stratégique pour attirer les investissements étrangers et ces derniers investissent dans les failles des législations fiscales pour optimiser leur résultat.

L'examen des interactions stratégiques entre les contribuables et l'administration fiscale restaure la réalité du face à face fiscal ou de la confrontation des contribuables et des Etats. C'est un jeu fiscal complexe, car les contribuables et les administrations fiscales subissent tous des contraintes de budget, ce qui justifie leur interaction dynamique.

MOTS CLEFS : concurrence fiscale, stratégie fiscale, fraude fiscale internationale, évasion fiscale internationale, ordre fiscal international, dépense fiscale, amnistie fiscale, conventions fiscales internationales, double imposition, civisme fiscal, harmonisation fiscale, coopération fiscale, échanges de renseignements.

ملخص البحث:

في اطار رسالة الماجستير هذه، لقد ركزنا على اشكاليات الجبائية و اثارها الغالبة.

الهدف من هذا البحث هو دراسة انعكاسات الجبائية على تصرفات الدول و الشركات المتعددة الجنسيات. تتخذ الدول العنصر الجبائي كاستراتيجية لجلب الاستثمارات الاجنبية و هذه الاخيرة تستغل ثغرات التشريعات الجبائية للتحرر من القيود الجبائية.

دراسة هذه الاستراتيجيات يعيد واقع التواجه الضريبي بين دافعي الضريبة و السلطات الجبائية.

هذا التواجه الضريبي يبدو أكثر تعقيدا لأن الدول و الشركات الأجنبية تعاني جميعا من القيود المفروضة على الميزانية. هذا هو الأمر الذي يبرر تفاعلها الحيوي.

كلمات البحث: المنافسة الجبائية، الاستراتيجية الجبائية، الغش الجبائي الدولي، التهريب الجبائي الدولي، النظام الضريبي الدولي، النفقات الضريبية، العفو الضريبي، المعاهدات الجبائية الدولية، الازدواج الضريبي، الالتزام الضريبي، الانسجام الضريبي، التعاون الضريبي، تبادل المعلومات.