

**UNIVERSITÉ LIBANAISE**  
**FACULTÉ DE DROIT ET DES SCIENCES POLITIQUES**  
**ET ADMINISTRATIVES**  
**BRANCHE I**

**L'OPTIMISATION FISCALE AGRESSIVE DES FIRMES**  
**MULTINATIONALES**

**MÉMOIRE POUR L'OBTENTION DU MASTER**  
**EN DROIT PUBLIC**

**Préparé par**  
**PIERRE SAMIR DAHER**

**Membres du jury :**  
**Dr. Ghada AYOUB**  
**Dr. Khaled AL KHEIR**  
**Dr. Safaa MOUGHARBEL**

**Directeur**  
**Membre**  
**Membre**

**2017**

*Tous mes remerciements à mon encadrant :  
Professeur Ghada Ayoub pour son soutien et ses valeureux conseils.*

*Toute ma profonde estime et ma sincère pensée à mon honorable  
jury : Le professeur Khaled el Kheir et Docteur Safaa Mougharbel.*

*Tout mon amour à ma famille pour leur présence à mes côtés et tous  
ceux qui m'ont encouragé.*

# SOMMAIRE

## Liste d'abréviations

## Introduction générale ( page 5 --> 10 )

## Première partie : La gestion fiscale optimale des multinationales ( page 11 --> 61 )

### Chapitre I : L'évitement fiscal du patrimoine taxable

#### Section I : L'imposition et les manœuvres de gestion fiscale

- A. Le système d'imposition en droit fiscal
- B. La gestion fiscale par Défaut Fiscal

#### Section II : L'optimisation fiscale au sens large

- A. Les divers leviers du phénomène
- B. La vocation essentielle du phénomène et ses limites

### Chapitre II : L'Optimisation fiscale des Firmes Multinationales

Section I : L'intégration du phénomène dans la théorie de firmes multinationales

- A. La nature juridique des firmes multinationales
- B. L'instrumentalisation de règles fiscales par les FMN

#### Section II : Les stratégies d'application du phénomène par les firmes

- A. Les mécanismes d'optimisation fiscale élaborés
- B. Mesure de l'ampleur du phénomène au XXe siècle

## Deuxième partie : L'impact de l'optimisation fiscale sur la Souveraineté ( page 62 --> 106 )

### Chapitre I : L'enjeu de mondialisation fiscale et la Souveraineté fiscale

#### Section I : La souveraineté étatique et ses prérogatives

- A. Le support juridique d'une souveraineté fiscale
- B. Les inconvénients du régime fiscal instable

#### Section II : L'effet de l'optimisation fiscale sur la souveraineté

- A. L'insécurité juridique de l'internationalisation des outils fiscaux
- B. L'incidence des montages fiscaux optimaux des FMN

### Chapitre II : La coopération internationale sur lutte contre l'optimisation fiscale

#### Section I : La nécessité d'harmonisation internationale

- A. Réflexion sur le besoin de coopération fiscale
- B. La position du Législateur Libanais

#### Section II : Les mesures juridiques effectuées en matière de lutte

- A. Les propositions législatives des Entités Internationales
- B. Les plans d'action fiscaux mis en œuvres

## Conclusion Générale ( page 107 --> 111 )

## Annexe

- I. Convention fiscale bilatérale Franco-Libanaise
- II. Carte Géographique sur les Etats Non-Coopératifs
- III. Enquête juridique : Le civisme fiscal et la réputation des FMN

## Notice bibliographique

## Table des matières

## LISTE DES ABBRÉVIATIONS

BEPS	:	L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices
Cf.	:	Conférer
CNUCED	:	Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement
FASC	:	Fascicule
FMN	:	Firme Multinationale
FTN	:	Firme Transnationale
GAFA	:	Google-Apple-Facebook-Amazon
IDE	:	Investissement Direct à l'étranger
IGF	:	Inspection Générale des finances
IRS	:	Service des revenus internes
OCDE	:	Organisation de coopération et de développement économiques
OMC	:	Organisation Mondiale de Commerce
OTT	:	Les continents supérieurs ou 'Over-the-top content'
TEI	:	Taux d'imposition
UEMOA	:	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

# **INTRODUCTION GÉNÉRALE**

La mondialisation fiscale est un fait marquant de ce siècle, en ce qu'elle a mis en place un allègement spatio-temporel et a favorisé la croissance des réseaux entre les gouvernements des sociétés et les individus. Ce phénomène a déclenché la libéralisation des marchés locaux, ce qui a influencé directement la fiscalité mondiale.

Historiquement, les Trentes Glorieuses<sup>1</sup> ont abouti à une croissance sur les marchés ; marquées par une période où les firmes s'intéressent à la création des branches en s'aidant de l'endettement : Afin de se concurrencer dans leurs secteurs de préférence ces dernières ont commencé à investir à l'étranger. C'est avec l'ère de la mondialisation que les nouveaux 'maîtres du monde' sont apparus, en effet les Firmes Multinationales ont passé d'une gestion passive à une gestion proactive de la charge fiscale tout en optimisant leur fiscalité au lieu de la subir.

Pierre-Alain Muet, en examinant le rôle de ces FMN dans l'exploitation des failles juridiques et en cas d'absence d'harmonisation des taux d'imposition, il souligne que : 'Quand elles viennent discuter du droit, elles arrivent avec une batterie d'avocats, elles sont très difficiles à contrer. Le problème, c'est l'abus de droit. A partir de quel moment contourne-t-on complètement l'esprit des lois ?'<sup>2</sup>. Le monde est désormais assimilé à un marché global car les échanges se poursuivent et l'internationalisation des sociétés influence la politique fiscale des Etats. Ainsi tous ces phénomènes ont encouragé les pays à attirer les capitaux étrangers en simplifiant leurs régimes fiscaux d'une part, et d'autre part, à trouver des formules juridiques incitant les firmes internationales à s'implanter dans un pays peu rassurant à cause de l'instabilité politique qui règne sur son territoire.

En effet, dans des buts d'incitations législatives, la plupart des pays livrent une bataille législative, pour attirer sur leur territoire les flux d'investissements.

L'enjeu de ce siècle est orienté vers une gestion fiscale permettant d'éviter les impôts tout en opérant dans un climat de sécurité et en optant pour les décisions fiscales les plus pertinentes. Tout cela en essayant de ne pas franchir les limites : citons à titre d'exemple l'abus de droit. Ainsi il y aura examination des disparités fiscales entre Etats et usage des failles juridiques ce qui remet en question les notions de politique fiscale en droit.

Comme l'impôt permet de couvrir les dépenses publiques et de maintenir la paix sociale en redistribuant la richesse, et comme la fiscalité occupe un rôle capital dans les décisions de gestions des entreprises, ce phénomène remet en question les définitions d'autrefois et aboutit

---

<sup>1</sup> C'est une période de forte croissance économique entre les années 1946 et 1975.

<sup>2</sup> MUET Pierre, *Rapport d'information du 10-7-2013*, disponible sur : [www.assemblee-nationale.fr](http://www.assemblee-nationale.fr).

à de nouveaux contextes en droit fiscal, d'où l'importance scientifique de l'étude d'un tel sujet.

Les échanges et les flux de capitaux ont permis l'élimination des frontières, de sorte qu'un pays ne peut plus faire abstraction aux contraintes des réformes fiscales.

En 2002, environ 64 000 multinationales pesaient 70% des flux commerciaux mondiaux, et employaient 54 millions de salariés<sup>1</sup>, et la CNUCED évalue à 40% la valeur globale des échanges intra-groupes par rapport au commerce international. De telles valeurs, permettent aux multinationales de faire des pressions sur les autorités publiques afin de modifier les règlements des marchés. En se heurtant à des cadres juridiques assez complexes à l'aide des experts-fiscaux dotés de compétences de 'consulting fiscal' afin de concurrencer, on assiste à une sacrification des recettes publiques au bénéfice des multinationales et de leurs pratiques d'optimisation fiscale<sup>2</sup>.

Depuis des siècles, la relation entre administration fiscale et contribuable a été instable, où de nombreuses entités parviennent sans sortir de la légalité à échapper en partie ou totalement à l'impôt. Mais de nos jours celles qui y parviennent le mieux sont les grandes entreprises multinationales qui ont recourt à des ingénieries fiscales pointues qui ne méconnaissent pas l'esprit de la loi, mais qui franchent les limites quand l'évitement fiscal dévie l'intention du législateur<sup>3</sup>.

De plus, la problématique de l'optimisation fiscale n'est pas récente, en fait 2000 ans avant J-C les commerçants grecs se retrouvaient, lors d'une transaction, à un point pour transborder la marchandise et échapper aux taxes portuaires. Toutefois c'est l'incivisme fiscal au sein d'une insécurité juridique mondiale qui incite les juristes à requalifier le phénomène surtout avec le développement de l'économie numérique.

D'autre part, les territoires à fiscalité privilégiée, les « paradis » fiscaux, mais aussi les privilèges offerts par les États, alimentent cette déviance par rapport aux finalités de l'impôt. Cet obstacle est surmonté par l'usage des moyens légaux ou par la pression dite 'lobbying' visant à obtenir des règles juridiques favorables. Alors que les conventions fiscales bilatérales sont nombreuses et sont stipulées pour éviter les doubles impositions, les différences de législations entre Etats aboutissent de même à des situations de double exonération. Cela démontre que le facteur fiscal a commencé à affecter la stratégie de l'entreprise internationale. Leurs choix sont déterminés par des considérations fiscales : la localisation de leurs investissements productifs, le choix des localisations géographiques, et d'autres critères à examiner. Depuis des années, la logique territoriale de la fiscalité est discutée, on parle souvent d'attractivité du territoire. En son nom, les sociétés ont multiplié les instruments d'optimisation fiscale. C'est face aux multinationales qui profitent d'être implanté dans tous les Etats pour choisir la fiscalité la plus avantageuse, que l'Etat brade sa souveraineté. Il négocie plus qu'il n'impose. L'influence que peut avoir une optimisation fiscale appelle à une réflexion internationale sur l'harmonisation, l'étude et la lutte contre ce phénomène.

---

<sup>1</sup> ZARSKY Lyuba, *International Investment for Sustainable Development*, Routledge, 2012, page 187.

<sup>2</sup> Jurisclasseur, *Traité fiscal : Les impôts directs*, LexisNexis SA, 2011, fasc. 651.

<sup>3</sup> البزاز حسن ، عولمة السيادة: حل الأزمة العربية، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع ، بيروت، ٢٠٠٢، ص ١٦ - ١٧

L'étude se penche sur l'optimisation fiscale au niveau des multinationales. Mais pour pouvoir mener à bien celle-ci, il faut prendre en compte le contribuable qui est tenu de s'acquitter de l'impôt sous peine des sanctions en cas de retard, dissimulation ou fraude fiscale. La population est touchée directement ou indirectement selon le contexte. Elle est frappée indirectement à travers les entreprises qui faute de coûts fiscaux importants doivent augmenter leurs tarifs afin de garder ou d'augmenter les résultats<sup>1</sup>.

D'autre part, caractérisée par l'intensification des échanges internationaux et les phénomènes d'intégration des marchés, de délocalisation, d'interdépendance, de concurrence et de 'dumping', les entreprises ont établi des maillons de leurs processus de production dans d'autres pays où elles ont profité d'un traitement fiscal préférentiel. Une triple crise s'est mise en place : une crise de la souveraineté, car l'État n'occupe plus un rôle monopole sur la scène internationale.

Une crise des territoires, car les frontières étatiques sont devenues perméables. Ainsi qu'une crise de l'autorité, car l'État n'arrive pas à créer un ordre normatif international qui fasse consensus. D'où l'importance pratique du sujet qui permet de détailler les conséquences directes et indirectes de tels exercices fiscaux sur les principes généraux du droit public. La notion de souveraineté symbolise la compétence exclusive, c'est-à-dire le pouvoir absolu de l'État de décider sur son territoire. À ce titre, le pouvoir fiscal est l'une des plus importantes prérogatives étatiques : « un État ne peut vivre librement que s'il peut imposer librement ! »<sup>2</sup>.

Par conséquent, de nouveaux besoins sont mis en œuvre, il s'agit d'une nécessité de réduction des inégalités Nord-Sud, entre détenteurs des capitaux et travailleurs, stabilité financière et maîtrise du climat. C'est pour cela que l'optimisation fiscale s'agit d'une problématique qui renvoie à des considérations aussi fondamentales que la souveraineté de l'État et l'égalité devant l'impôt, ce qui nous incite à savoir si cette planification est vraiment vouée à être agressive.

Face à un manque de législations et de mesures internationales contre toute atteinte à la souveraineté fiscale, notre mémoire va étudier si ce phénomène pourrait contourner l'esprit des lois et constituer une menace majeure pour les recettes fiscales et pour les principes fondamentaux.

Le Numérique est le symbole de l'optimisation fiscale et c'est l'analyse des stratégies suivies et des plans d'action des organisations internationales de lutte contre l'évasion qui vont permettre aux organisations internationales, aux législateurs nationaux et aux étudiants de droit de prendre conscience qu'il faut envisager des mesures adéquates en vue de protection de la souveraineté étatique. Malgré le progrès de ces sociétés toutefois le contrôle de leurs activités reste embryonnaire.

---

مصطفى أحمد، فرض العولمة، دار النشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٨، ص ١٦٣

<sup>2</sup> CHRETIEN Michael, *A La Recherche Du Droit International Fiscal Commune*, Paris, 1955, p 63.

La montée en puissance des multinationales constitue une des caractéristiques majeures de la mondialisation. Elle se mesure en particulier à l'accroissement de ce qu'on appelle l'investissement direct étranger. Ainsi, l'adaptation de la fiscalité à la mondialisation peut s'envisager à une échelle globale en prenant appui sur l'harmonisation fiscale. A cet égard l'OCDE et les G20 ( groupe des vingt) ont agi avec un zèle pour élargir leur rôle : une solution proposée sur l'échange automatique d'informations est un cas portant sur les lois technocratiques qui permettent de contrôler l'information à des fins de pouvoir.

Depuis toujours les règles de droit fiscales sont limitées à un Etat, mais quand le commerce mondial et la fiscalité global ont pris leur essor, le souci qui anime les juristes est orienté pour découvrir *si les montages d'optimisation fiscale des firmes multinationales sont vouées à être agressives et à mettre la souveraineté étatique en péril?*

*Ou bien,*

*L'application de l'optimisation fiscale est relative et c'est le vide juridique et le manquement dans l'exercice de souveraineté qui encouragent les dérogations aux principes fondamentaux en matière fiscale?*

Afin d'encadrer l'optimisation fiscale -objet de notre étude- il serait intéressant de suivre un plan *hypothético-déductif* qui se base sur une approche *descriptive* des hypothèse permettant enfin de déduire les incidences des données juridiques internationales et parfois libanaises portant sur les manœuvres d'évitement fiscal dans la gestion fiscale, spécialement celle de l'optimisation. Cela en détaillant les différentes stratégies et piliers fiscaux poursuivies par les firmes multinationales et en analysant les montages artificiels des multinationales et leurs effets sur les principes généraux du droit fiscal ainsi que sur la souveraineté fiscale des Etats. Afin d'examiner en dernier lieu, les défauts de coopération à travers *la quantification et le chiffrage* des plans d'action au niveau national et international et les besoins nationales vis à vis ce sujet en se basant sur un étude analytique liée directement à une enquête statistique personnelle sur le civisme fiscal et les FMN, menée au Liban.

Une étude concernant ce sujet face aux enjeux de la mondialisation fiscale requiert de nombreux documents manuscrits modernes et nouveaux, ce qui était un peu difficile à trouver surtout au Liban. En effet, le sujet n'est pas abordé au Liban, ni examine dans des recherches universitaires, ce qui explique le manque de références d'ouvrages Libanaises.

Toutefois ce manque nous a incité de plus pour choisir un tel objet d'étude pour avoir une base juridique aux recherches à venir et pouvoir en sortir de la situation fiscale libanaise qui règnent de nos jours en conservant notre souveraineté fiscale. C'est pour cela qu'il était nécessaire de visiter la France afin de trouver des manuels récents et résoudre ce problème de références.

Un autre problème nous a rencontré, il s'agissait de l'étendu de ce sujet et des différentes manipulations pratiquées par les Multinationales, mais comme dans la recherche moderne les livres ne sont plus la seule source d'information accessible au public : la webographie

officielle -stipulée dans les règles de rédaction d'une mémoire et rédigé par le Doyen de la faculté de droit- a été d'une grande aide car elle a rendu possible la recherche des documents concernant la fiscalité d'autres pays. Elle a aussi permis de voir comment les entreprises de grandes puissances économiques gèrent le facteur fiscal et également de pouvoir étudier des théories concernant l'optimisation fiscale.

Ce type de document a aussi donné le moyen de comprendre que l'effet de l'optimisation fiscale n'est pas le problème d'un seul pays mais un problème international qu'il faut gérer le plus rapidement et efficacement possible. On avait surtout le souci de réaliser une mémoire locale à vocation nationale et internationale, qui incite spécialement au développement du civisme fiscal Libanais et qui encadrerait le sujet de notre étude dans tous ses détails, tout en suivant le plan qui suit :

### Première partie : La gestion fiscale optimale des multinationales

Chapitre I : L'évitement fiscal du patrimoine taxable

Chapitre II : L'Optimisation fiscale des Firmes Multinationales

### Deuxième partie : L'impact de l'optimisation fiscale sur la Souveraineté

Chapitre I : L'enjeu de mondialisation fiscale et la Souveraineté fiscale

Chapitre II : La coopération internationale sur lutte contre l'optimisation fiscale

## **Première partie**

### **La gestion fiscale optimale des multinationales**

# Chapitre I : L'évitement fiscal du patrimoine taxable

## Section I : L'imposition et les manœuvres de gestion fiscale

### A. Le système d'imposition en droit fiscal

#### 1. Le principe de nécessité de l'impôt

La fiscalité est un droit régalien normé qui repose sur des principes fondamentaux bien définies. Cette dernière met en place une prestation pécuniaire qui sert à couvrir les charges publiques de l'Etat et des autres collectivités territoriales<sup>1</sup>. La déclaration des droits de l'homme de 1789 a affirmé la légalité de l'impôt en soulignant que ' tous les citoyens ont le droit de constater... la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement' <sup>2</sup>. Sur ce fondement le Conseil Constitutionnel français a reconnu une valeur constitutionnelle au principe de la nécessité de l'impôt<sup>3</sup>.

#### 2. Les catégories du système fiscal

##### a. Les caractéristiques d'une règle fiscale

Ainsi, une loi fiscale fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions, elle doit être caractérisée par une :

- Neutralité : Objectif primordial de la politique fiscale, la neutralité est une considération importante dans la taxation.
- Efficacité : Trouve sa base dans la nécessité de réduire les formalités des règles fiscales et les champs d'application de ces dernières par l'administration.
- Certitude et simplicité : Une règle doit être compréhensible et claire afin qu'elle minimise les litiges et indique les moyens de résoudre ces derniers
- Effectivité et équité : L'imposition doit produire un montant normal dans un temps défini tout en minimisant les fraudes et les évasions fiscales.
- Souplesse : Les règles doivent être dynamiques pour pouvoir accompagner l'évolution des pratiques fiscales.<sup>4</sup>

##### b. Les divers types d'imposition :

Les lois constituent un système fiscal qui est opère suivant trois catégories:

##### **b.1- Socialement:** *Il s'agit d'un choix d'imposition réel et personnel.*

La première s'applique sur la matière imposable. Elle frappe le reste ou la chose sans qu'elle prend en compte le contribuable et ne laisse de place à la fraude. On note à cet égard que

---

<sup>1</sup> STOURM René, *Système généraux d'impôts*, Guillaume et Cie, 1995, page 14.

Selon **Stourm** ' l'impôt ne doit être ni stimulant ni moralisateur, ni protecteur. Il doit être exclusivement le pourvoyeur du trésor'.

<sup>2</sup> L'article 13 de la DDHC dispose que « pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration une contribution commune est nécessaire. ».

<sup>3</sup> Décision « Liberté d'association » du 16 Juillet 1971 du Conseil constitutionnel Français.

<sup>4</sup> فرحات فوزات ، التشريع الضريبي العام ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ٢٠١١ ص ١٨

l'imposition peut être faite suivant les deux critères, c'est le cas de l'impôt sur les bénéficiaires industriels, commerciaux et non commerciaux, artisanaux et des professions libérales au Liban<sup>1</sup>.

Par contre, l'imposition personnelle est liée au personnage du contribuable (c'est lui qui est la matière imposable).

Cette catégorie est complexe mais permet de mieux adapter le prélèvement fiscal selon les circonstances familiales<sup>2</sup>.

### **b.2 - Economiquement : Il s'agit du choix de la matière imposable.**

L'imposition ici frappe la richesse dès qu'elle entre dans le patrimoine : imposition sur le revenu (les sociétés et les particuliers). Le fait déclencheur de l'imposition ici est l'enrichissement.

Elle frappe aussi la richesse lorsqu'elle sort du patrimoine : imposition sur la dépense (inclus dans les prix).

De plus, elle frappe la richesse accumulée dans le patrimoine (sur le capital).

### **b.3 - Techniquement : Il s'agit d'imposition directe ou indirecte.**

L'imposition directe est basée sur des données constantes (revenu ou capital)<sup>3</sup>.

Alors qu'une imposition indirecte saisit des actes et faits irréguliers. Par exemple au Liban, le régime repose sur ces taxes 78% qui représentent 8% du PIB.

Dans cette catégorie il y a plusieurs techniques d'assiette et de perception :

- 1- Système d'évaluation indiciaire
- 2- Système forfait légal
- 3- Système de perception de l'impôt<sup>3</sup>.

## **3. Les critères d'imposition de bases**

Une loi fiscale détermine les principes uniformes qui inspirent les législations et les conventions fiscales bilatérales.

Les critères d'imposition de bases sont les suivants :

### **a. Le critère de Résidence**

Il s'agit de l'assujettissement à l'impôt d'un pays, il faut savoir si le contribuable bénéficiaire du revenu est un résident. En effet un résident est imposé sur des bénéfices quelle qu'en soit l'origine alors qu'un non-résident est imposé sur les bénéfices imputables à un établissement stable dans ce pays<sup>4</sup>.

Malgré les buts capitaux de l'impôt, toutefois il arrive dans des régimes que la situation devient injuste à cause du choix de l'imposition. C'est le cas où la politique fiscale traite à égalité les ménages pauvres et les entreprises riches.

<sup>1</sup> المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ الصادر في ١٢-٦-١٩٥٩، قانون ضريبة الدخل، المادة ٦ و ٧

<sup>2</sup> شيجه مصطفى رشدي، التشريع الضريبي، الدار الجامعية، بيروت ١٩٨٦، صفحة ٨٨

<sup>3</sup> Le Liban applique l'imposition directe basée sur le fait de recevoir le revenu et non pas son utilisation.

<sup>4</sup> بيري محمد، إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، دراسة مقارنة، القاهرة ١٩٦٩، ص ٢٠.

On note à cet égard le cas Libanais, quand on taxe une consommation sans redistribuer les richesses au temps ou des exonérations et des exemptions sont données aux riches.

En effet, une PME et une SAL sont soumises au même taux d'imposition fixée à 15 % pour les sociétés de capitaux et entre 5 et 21 % concernant les taxes sur les salaires.

### b. Notion d'établissement stable

Pour déterminer si un pays a le droit d'imposition des bénéfices on a recours à ce concept pour mettre en œuvre une liaison ou un seuil.

Selon les conventions c'est un lien fixe à travers lequel une entreprise effectue ses opérations (obligation géographiques et temporelle)<sup>1</sup>.

L'OCDE a affirmé qu'un accord concernant un site internet n'est pas un établissement stable, de plus un fournisseur de services sur internet ne le constitue pas aussi.

Par contre, quelques bénéfices sont taxés même sans établissement stable comme les bénéfices tirés des biens immeubles et les activités d'artistes, de sportifs et les collectes de primes d'assurance ou assurance de risques.

Afin de découvrir l'existence d'un établissement stable, une administration examine les définitions des conventions fiscales bilatérales de non double imposition.

Ainsi un lieu d'établissement stable est le lieu d'enregistrement de la société, on vise alors la résidence de la société quand le critère retenu pour déterminer le lieu de résidence est le lieu d'enregistrement.

Cette société étrangère parfois choisi le pays selon des critères<sup>2</sup>.

La stabilité des lois libanaises par exemple, en ce qui concerne les sociétés au Liban assure une sécurité juridique et attire des capitaux permettant les investissements nationaux. Cela est amplifié par l'ajout des exonérations et des privilèges fiscaux.

A noter que la règle de calcul des bénéfices dans toutes les situations s'inspire du **principe de Pleine Concurrence** mentionné à l'article 9 du Modèle de l'OCDE<sup>3</sup>.

De plus en cas de dualité, la priorité est au pays où les bénéfices ont leur source.

Toutefois, quel que soit l'Etat qui impose les dispositions de la loi interne doivent prévaloir sur celles de la convention quand cette dernière conduit à une aggravation de la situation du contribuable : c'est le **Principe de non-aggravation**.

Ce dernier est présent souvent comme principe général du droit fiscal international<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Conseil d'État, 'Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie contre Société Interhome AG', requête n° 224407 publié le 20 juin 2003.

<sup>2</sup> نشيد سوزي ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٩ ، ص ٦٠

<sup>3</sup> Circulaire du 4 juillet 2006 sur l'application du principe de pleine concurrence

<sup>4</sup> Conseil d'Etat, requête numéro 47-293 publié le 17 décembre 1984.

#### **4. Le bilan patrimonial financier**

Ce système fiscal touche le patrimoine d'un contribuable. En effet, le patrimoine est l'ensemble des biens d'une personne physique ou morale donc ce dernier fait valoir d'un titre de propriété ou bien d'un droit à rendre. Ces biens peuvent être acquis par la personne soi-même ou hérité. Le patrimoine comporte aussi les dettes et les obligations. Il s'agit de flux et d'actions alors<sup>1</sup>.

En effet, un patrimoine brut est la somme des actifs et des droits, alors qu'un patrimoine net est différence entre patrimoine brut et l'ensemble de dettes et de devoirs, ce qui permet de déterminer la véritable richesse.

Un actif par définition comporte :

- Les propriétés foncières ou immobilières et les investissements locatifs
- Résidence principale , secondaire et les terrains
- Placements bancaires et boursiers
- Contrat d'épargne assurance vie et devises
- Propriété professionnelle, fonds de commerce et parts d'entreprise
- Meubles, véhicules, droit d'usufruit etc.

Une personne doit évaluer son patrimoine financier à travers un bilan patrimonial. Avec la mondialisation, le renforcement de l'importance stratégique des actifs immatériels (marques, brevets..) a augmenté les possibilités d'optimisation fiscale.

### **B. La gestion fiscale par 'Défaut fiscal'**

#### **1. L'étendu de l'évitement fiscal**

Depuis les années soixante-dix, travaux des experts et reformes législatives se sont succédés à un rythme soutenu pour trouver la manière d'apaiser des relations souvent tendues entre l'administration et le contribuable<sup>2</sup>.

La stratégie fiscale permet le choix d'une voie permettant de réaliser une économie au plan fiscal, sous-réserve qu'elle ne soit ni artificielle ni abusive : C'est le recours aux évitements fiscaux<sup>3</sup>.

L'évitement fiscal, caractérise des dispositions prises par un contribuable afin de réduire sa charge fiscale et qui, bien qu'elles puissent être strictement légales, sont généralement contre l'esprit des législations en vigueur qu'elles prétendent respecter<sup>4</sup>.

L'habileté fiscale et les montages juridiques doivent respecter les limites afin de ne pas être interprétés comme abus de droit par l'administration fiscale.

---

<sup>1</sup> LAMBERT Thierry, *Théorie de l'impôt*, Editions HARMATTAN, Paris, 1998, page 19

<sup>2</sup> COLLET Martin, *Droit fiscal*, Dalloz, France , 2009, numéro 356, page 201.

<sup>3</sup> PAROT Jean, « *La gestion fiscale des entreprises*», Mémoire de fin d'études de troisième cycle spécialisé en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et de Fiscalité, Paris 2003, page 8.

<sup>4</sup> Glossary of Tax Terms, disponible sur : [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

## **2. La « consultation fiscale »**

### **a. Le rôle de l'expert-fiscal**

Une multinationale est souvent assistée par un expert-comptable, qui cherche à résoudre ses problèmes fiscaux et étudier les montages les plus pertinents permettant de minimiser les charges dues.

L'expert-comptable est le maître de l'optimisation fiscale, objet de notre étude. Il doit être à la hauteur de cette tâche et justifier d'une compétence technique et juridique afin de cerner les risques fiscaux.

Ainsi l'expert-comptable doit définir avec la multinationale l'étendue de sa mission et être conscient des limites juridiques.

L'expert doit avoir un triptyque de compétence : techniques, comportementales et en matière de gestion des risques<sup>1</sup>. Il lui faut alors une connaissance précise des règles de bases en droit fiscal et des connaissances particulières.

Il va chercher un régime pertinent : A travers l'article 32 du code fiscal Libanais par exemple, le législateur a soumis les sociétés de capitaux à un impôt s'élevant à 15 % afin d'attirer les IVE<sup>2</sup>.

Quant à la responsabilité, elle est le plus souvent de nature contractuelle (cas de manquement à son devoir de conseil ou de sa négligence)<sup>3</sup>.

### **b . L'audit fiscal et la gestion des risques fiscaux**

Afin d'optimiser il établit aussi un ' Audit Fiscal'. Ce dernier est un examen critique des informations fournies par une entreprises, qui consiste à :

- Vérifier le respect des législations fiscales
- Détecter les erreurs qui ont des répercussions sur l'assiette imposable
- Repérer les risques fiscaux
- Vérifier l'opportunité des choix fiscaux

Il vaut mieux prévenir que guérir car les contentieux avec l'administration fiscale sont très coûteux.

Ce qui justifie l'appel aux experts est l'incapacité d'un individu à faire face à l'administration, et cela afin d'effectuer un audit fiscal à travers un diagnostic et l'émission de recommandations.

---

<sup>1</sup> L'exemple du non-respect intentionnel des conditions fixes relatives à un projet au titre duquel on a bénéficié d'un avantage fiscal

<sup>2</sup> " أما أرباح شركات الأموال (الشركات المغفلة- الشركات المحدودة المسؤولية- شركات التوصية بالأسهم بالنسبة للشركاء الموصين) (فتخضع لضريبة نسبية قدرها 15%) خمس عشرة بالمائة"

<sup>3</sup> YAICH Raouf, *Ethiques et compétences comptables*, Editions YAICH, 2003, page 118.

Puis cet expert va gérer les transactions et crée un montage fiscal tout en se basant sur l'environnement de l'entreprise.

Ils auront le rôle de créer une procédure fiscale ou d'améliorer une procédure déjà existante , tout en établissant une relation saine avec l'administration .

A part cela une gestion des risques fiscaux est essentielle :

Une gestion passive (alléger les répercussions négatives des risques) et une gestion proactive (prévention et intervention)<sup>1</sup>.

### **3. Les manœuvres d'évitement fiscal**

Malaisée à appréhender, l'évitement fiscal ou la fuite devant l'impôt se caractérise par trois manœuvres différentes par leur nature même.

Vu que les effets sont analogues entre ces trois notions ' fraude, évasion, optimisation', une définition bien claire serait difficile à rédiger au sein d'une frontière souvent fluctuante loin d'être étanche.

Les causes du défaut fiscal connu en anglais comme *tax default* sont :

- . Morales (à cause de l'absence de généralité, de permanence et d'impartialité), politiques (confiscation par le plus puissant),
- . Economiques (les sociétés multinationales),
- . Techniques (lacunes des experts)<sup>2</sup>.

Ainsi on distinguera trois degrés de 'gravité' dans les mécanismes ci-dessous selon le comportement du contribuable :

*via la fraude (contrevenir délibérément aux règles fiscales)*

*via l'évasion (encore difficilement définissable)*

*via l'optimisation (inscription dans le cadre réglementaire en flirtant dans une zone grise)<sup>3</sup>.*

---

<sup>1</sup>Gonthier Marcel, *Gestion fiscale*, éditions Foucher, France 2002, page 5.

<sup>2</sup>فرحات فوزت ، التشريع الضريبي العام ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١١ ، ص ٧٦

<sup>3</sup>Jurisclasseur, '*fiscalité internationale*', LexisNexis SA, Lyon III 2011, Tome 1, fasc. 215

### **a. Evitement via la fraude fiscale**

Cet opération place le comportement du contribuable hors du cadre légal et implique nécessairement une violation de la loi à travers des manœuvres illicites<sup>1</sup>.

La fraude fiscale peut avoir plusieurs formes :

- La dérobade matérielle
- La dérobade comptable
- La fausse qualification<sup>2</sup>

L'OCDE définit cette notion comme étant :

‘ Une forme délibérée d'évasion qui revêt généralement un caractère pénal.

Le terme inclut des situations au tire desquelles des déclarations délibérément erronées, de faux documents sont transmis aux administrations fiscales<sup>3</sup>.

Il s'agit d'une infraction à la loi pour échapper à l'imposition<sup>4</sup>, elle englobe :

- Un élément légal (non-respect du droit)
- Un élément matériel (impôt élude)
- Un élément moral (intentionnelle ou pas )

Qualifiée d'infraction car il y a une irrégularité de l'opération et une mauvaise foi cumulativement ce qui nécessite une sanction (contravention, délit, crime) au contraire de l'optimisation fiscale qui comporte un respect scrupuleux des impératifs de la loi.

### **b. Evitement via l'évasion fiscale**

Un terme flou, située à équidistance entre la fraude et l'optimisation fiscale.

L'évasion est moins facile à cerner que la notion n'est pas consacrée clairement par les lois. Ce mécanisme traduit, en déguisant la véritable nature de l'opération, l'intention claire du contribuable de contourner la norme à travers des actions régulières au regard du droit, afin que ses obligations fiscales soient occultées ou même ignorées.

---

<sup>1</sup> Article 1741 du code général des impôts français.

<sup>2</sup> فرحات فوزت ، التشريع الضريبي العام ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١١ ص ٧٦

<sup>3</sup> CONSEIL DES IMPOTS de France, *Fiscalité et vie des entreprises*, 13ème rapport au président de la république, Tome 1, France, p293 .

<sup>4</sup> La mauvaise foi constitue le critère de distinction entre la fraude et d'autres manœuvres.

Ainsi la fraude est un abus qui consiste dans le détournement de la finalité de la règle de droit, à travers un montage purement artificiel.

Les normes abusées sont généralement les textes législatifs et règlementaires, les conventions fiscales internationales et la doctrine administrative.

En affirmant qu'il serait difficile à le définir, le Centre de politique et d'administration fiscale assimile les notions *evasion et évitement fiscale* à cette opération.

Une évasion comporte trois éléments :

- Détourner l'intention du législateur (faible ou dispositions légales)
- Élément d'artifice (dispositions à justifications différentes)
- Confidentialité<sup>1</sup>

Les juristes distinguent entre l'évasion fiscale interne ( utilisation des lacunes du système fiscal pour éluder l'imposition ou bien l'abdication de la loi) et l'évasion fiscale internationale ( au niveau de la matière imposable ou bien au niveau du recouvrement de l'impôt)<sup>2</sup>.

La limite entre les termes est difficile ce qui explique l'existence de sanctions proportionnées.

### c. Evitement via l'optimisation fiscale

Appelée parfois planification fiscale<sup>3</sup>, ce procédé traduit l'habileté du contribuable à utiliser des moyens légaux pour alléger ses impôts.

Afin de minorer l'impôt des pratiques sont opérées en utilisant le manque de règles internationales, les failles et l'insuffisance des lois. Cela va faire naître un conflit avec l'administration fiscale souvent non sanctionne judiciairement.

Il s'agit de tirer le meilleur des dispositions fiscales dans son Etat d'imposition mais aussi, le cas échéant à l'étranger.

C'est une faculté pour toute personne physique ou morale désirant réaliser une économie d'impôt tout en restant dans la légalité à travers des stratégies de défiscalisation et un contournement de la législation en vigueur selon une large palette de pistes d'optimisation.

Considéré comme acte de gestion normal, l'optimisation fiscale est justifiée vis-à-vis des dirigeants et actionnaires de l'entreprise car la fiscalité est assimilée à aux autres charges qui pèsent sur cette dernière.

---

<sup>1</sup> CONSEIL DES IMPOTS de France, *Fiscalité et vie des entreprises*, 13ème rapport au président de la république, 1994, p 295 .

<sup>2</sup> عبد الحسن سعد ، الوجيز في الضرائب اللبنانية، ضرائب الداخل، دار النهضة العربية، لبنان ص ٢١٥

<sup>3</sup> En anglais, Tax planning, voire Aggressive tax planning

*‘ C’est un emploi de procédés légaux dans le but de minimiser la charge fiscale que le contribuable aurait normalement supportée ’<sup>1</sup>.*

A cet égard, le Conseil d’Etat dans un arrêt du 10 juin 1981 a consacré ce ‘droit’ à l’agilité fiscale en qualifiant de licite le fait que le contribuable opte pour la solution juridique qui aboutit à une minoration de son impôt<sup>2</sup>.

Toutefois une ligne rouge, à ne pas dépasser, limite le choix opéré. Il s’agit de l’abus de droit<sup>3</sup> qui permet à l’administration fiscale de sanctionner le comportement exagéré du contribuable. Ce dernier sera ainsi exposé à des redressements (*en France, selon l’article 1729 du CGI, par une majoration de 80%<sup>3</sup> en sus des intérêts de retard de 0.40% par mois*).

La jurisprudence a consacré la lutte contre la fraude et l’évasion comme objectif à valeur constitutionnelle, par contre a qualifié la planification fiscale comme étant un simple motif d’intérêt général ou le contribuable acquitte un impôt moins élevé<sup>4</sup>.

Ainsi il s’agit de mieux gérer les intérêts surtout que les patrimoines immobiliers, financiers et professionnels sont taxables et à déclarer à l’administration fiscale.

Quant à la planification fiscale, cette dernière ne signifie pas uniquement la minimisation des impôts mais une performance maximale qui cherche à tout minorer. Les éléments de ce phénomène sont :

- Toutes les conséquences fiscales doivent être prises en compte par tous les parties d’une transaction
- Les impôts implicites sont considérés comme les impôts explicites
- Tous les coûts doivent être pris en compte

A partir de ce qui précède, on remarque donc que quand l’optimisation utilise les failles des législations en contournant l’esprit des lois, on n’est plus très éloigné de l’évasion fiscale à grande échelle.

C’est de cette optimisation fiscale agressive qu’il sera principalement question dans cette mémoire. Les multinationales sont les acteurs essentiels de délocalisation des profits liées aux mécanismes d’optimisation fiscale.

---

<sup>1</sup> MUCCHIELLI Jean, *Multinationales et mondialisations*, Point, Seuil, 1998, page 19.

<sup>2</sup> Conseil d’Etat, requête numéro 19079, rendu le 10 juin 1981.

<sup>3</sup> La notion est codifiée à l’article L.64 du livre des procédures fiscales.

<sup>4</sup> Conseil Constitutionnel, décision numéro 2012-661 du 29 décembre 2012, la 3ème loi de finances rectificatives.

**d. Exemple jurisprudentiel: Affaire MADERE**

*Cour de justice de l'Union européenne, 3ème chambre, arrêt du 17 décembre 2015*

La Cour de justice de l'UE a considéré que le transfert de savoir-faire permettant l'exploitation d'un site internet érotique d'une société hongroise vers une société établie à Madère où le taux de TVA est moindre ne constitue pas, en soi, une pratique abusive. Afin de considérer que le contrat de licence en cause en était une, il aurait fallu établir que ce contrat constituait un montage purement artificiel dissimulant le fait que le site n'était pas réellement exploité à Madère mais en Hongrie.

Par ailleurs, la Cour a estimé que le droit de l'Union ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale utilise des preuves obtenues dans le cadre d'une procédure pénale parallèle non encore clôturée, à l'insu de l'assujetti, au moyen d'interceptions de télécommunications et de saisies d'emails, dès lors que la charte des droits fondamentaux est respectée.

Comme il s'agit d'ingérence dans l'exercice du droit au respect de la vie privée, ces opérations doivent cependant être autorisées par une loi et être effectuées de manière proportionnée.

## **Section II : L'optimisation fiscale au sens large**

### **A. Les divers leviers du phénomène**

Les multinationales prennent souvent la forme d'une SA (société anonyme) selon l'ampleur des investissements à réaliser.

Ayant comme objectif essentiel d'orienter l'économie mondiale, ces firmes détiennent 80% de la production internationale.

Afin de bénéficier d'un résultat élevé, l'optimisation fiscale est désormais devenue un outil manipulateur de ces entités économiques.

#### **1. Les disparités législatives entre Etats**

La mondialisation fiscale a ajouté aux effets de l'optimisation 'traditionnelle' connue auparavant.

En fait, une variété des législations nationales a aidé les entreprises à implanter leur production en dehors des cadres locaux.

De plus, ces FMN utilisent les interactions entre tous les lois fiscales afin de localiser les charges dans un pays taxateur et pour loger ses produits dans un Etat à législation favorable mais étrangère en ce qui concerne l'imposition.

A travers ce schéma expert , il y a présence d'une double imposition qui va permettre de diminuer les revenus qui doivent être imposables.

Cela est dû au fait que les charges sont déductibles de l'assiette a un taux normal et au fait que les bénéfices vont être taxes dans un pays plus conciliant en matière d'imposition.

**Le rapport BEPS** a souligné que ‘ le plus souvent, ce n'est pas la législation fiscale d'un pays en particulier qui crée la possibilité d'un transfert de bénéfices, mais plutôt la manière dont les législations de plusieurs pays interagissent’<sup>1</sup>.

Donc c'est la combinaison entre les différentes règles qui aboutit à une optimisation maximale. Donc il s'agit d'une combinaison des diverses règles pour arriver à une optimisation maximale.

Ici il serait intéressant de noter que la ‘Décision Fiscale’ (dite *TAX RULLING en anglais*) est un accord secret ayant comme parties l'autorité et le siège social d'une FMN . Cet accord va permettre une différence d'imposition qui va servir comme garantie de nature juridique ou Rescrit Fiscal entre une administration fiscale et une multinationale.

On parle à cet égard d'une concurrence fiscale où deux régimes fiscaux présentent des taux d'imposition élevés, la différence engendre des pertes dans les recettes fiscales. C'est un phénomène inéluctable mondialement et qui découle de la disparité des régimes fiscaux.

Ces multinationales vont détourner les lois, bénéficier de la situation économique, de la différence des règles fiscales, de l'absence parfois de ces regelés et vont mettre en œuvre une culture économique moderne propre à elles.

Les pays du Moyen-Orient cherchent par exemple à unifier les règles fiscaux le plus possible tout en augmentant leur revenu et cherchant à faire un régime économique stable dans une politique d'économie durable dans les pays Arabes.

L'optimisation fiscale est souvent considérée de la tricherie mais c'est juste une bonne gestion fiscale. Toutefois elle requiert des compétences en droit fiscal.

L'habileté fiscale, la capacité d'un entrepreneur à pouvoir diminuer les coûts fiscaux de l'entreprise par la connaissance des textes et la maîtrise de la gestion comptable.

---

<sup>1</sup> Jurisclasseur, *Fiscalité internationale*, Avis n° 8 du Conseil national du numérique relatif à ses pistes de réflexion en matière de fiscalité du Numérique, LexisNexis SA, fasc. 2740.

Ainsi, une multinationale doit mettre en œuvre une des quatre actions suivantes pour optimiser :

- Une minimisation de la charge fiscale dans le pays d'origine ou sur le territoire d'un pays où elle est implantée ( et cela par transfert des bénéfices bruts ou par réduction du bénéfice net)
- Une imposition faible ou même nulle à la source
- Une imposition faible ou nulle au niveau du bénéficiaire ( et cela à travers des pays à fiscalité privilégiée ou par des montages hybrides)
- Une absence d'imposition courante des bénéfices faiblement taxés au niveau de la société-mère effective<sup>1</sup>

On parle des lors d'une double imposition économique que les conventions bilatérales tentent à résoudre.

## **2. Les pays à fiscalité privilégiée**

### **a. Emergence historique**

La notion de paradis fiscaux dite aussi de pays à fiscalité privilégiée est apparue dès le Moyen-âge sans avoir aucune définition unique.

Il s'agit de pays appelés des juridictions de complaisances qui cherchent à attirer les investissements en consentant des avantages fiscaux : citons à titre d'exemple l'exonération des impôts sur les bénéfices<sup>2</sup>.

Ainsi les experts mettent des clauses lors de la conclusion des conventions d'évitement d'imposition par exemple ils mettent des clauses relatives à l'octroi de crédit d'impôt fictif afin qu'il soit 'payé' et imputé sur l'impôt : ledit impôt est celui du dans l'Etat de résidence du contribuable.

Dans ce cas alors, les dispositions d'élimination de double imposition exigent une subvention du budget de l'Etat hôte<sup>3</sup> avantageux au profit du trésor de celui de résidence. De plus à cause de la méthode de double imputation qui affirme que si le pays ne percevra pas d'impôt au titre des revenus réalisés sur son territoire, l'investisseur est tenu de payer dans son territoire de résidence.

### **b. Types et facteurs d'identification**

Cinq facteurs cumulatifs permettent d'identifier un paradis fiscal :

- l'imposition insignifiante ou à faible taux des revenus
- l'absence de système d'échange et d'informations de renseignements
- l'absence de transparence sur le régime fiscal

---

<sup>1</sup> LAMORLETTE et RASSAT, *Stratégies fiscales internationales*, les disparités de cadres juridiques, 3<sup>ème</sup> Edition, Maxima, Paris 2010, p62.

<sup>2</sup> السيد عبد المولى، الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، بيروت ١٩٩٨، ص ٣١٠

<sup>3</sup> Ce sont les Oasis fiscales, vacances fiscales, refuges fiscaux ou Tax Heaven.

- ‘les boîtes aux lettres’<sup>1</sup> ou l’absence d’obligation d’exercer une activité sur le territoire, et donc de présence physique
- Attirer des entreprises écrans ayant des activités fictives

Aucune activité économique réelle est effectuée sur ces paradis, elles sont tous à des fins d’évasion fiscale qui fait que cette pratique va priver le fisc de revenus importants sous forme d’impôts en présence des traités bilatéraux spécifiques.

Il existe des paradis fiscaux généraux et des paradis fiscaux spécialisés<sup>2</sup>. Les premiers se caractérisent par leurs législations qui incitent aux investissements étrangers (exemple Monaco). Quant aux derniers, leurs systèmes fiscaux offrent des exonérations et des avantages fiscaux relatifs.

Un paradis fiscal est qualifié ainsi à cause de sa place géographique importante, la stabilité politique, économique et juridique, la stabilité de la monnaie nationale, le système bancaire, la facilité de création des sociétés et la facilité de transferts des capitaux, ainsi que à cause de la souplesse de leur système fiscal<sup>3</sup>. L’article 238-0A du code général des impôts français met en relief une définition approchée mais non exacte, concernant les ‘Etat et territoires non coopératifs’ qui présentent une transmission insuffisante d’informations :

C’est un Etat qui n’a pas conclu avec la France ni signé avec douze Etats membres de l’OCDE une convention d’assistance administrative.

L’article précédent souligne que : *‘Les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l’Etat ou le territoire considéré si elles n’y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l’impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies’.*

Ainsi on distingue des paradis fiscaux, des créneaux fiscaux et des pays à vacances fiscales.

Philippines	Iles Marshall
Nauru	Brunei
Botswana	Guatemala
Liberia	Oman
Panama	Dominique

*Liste de quelques ETNC (mise à jour en 2013)*

<sup>1</sup>Société qui a été fondée dans le but de ne pas respecter les obligations conventionnelles et légales.

<sup>2</sup> BRARD Jean, *rapport d’information sur la lutte contre la fraude et l’évasion fiscale*, Assemblée nationale, avril 2008, p12.

<sup>3</sup> Tribunal administratif de Strasbourg, 6 janvier 1987, RJF, numéro 84893.

A la lecture de la définition avancée, on remarque que la notion de régime fiscal privilégié ne repose pas sur une appréciation objective du système fiscal applicable dans l'Etat d'implantation, mais au contraire sur une appréciation relative, *in concerto* de la fiscalité applicable à cette entité<sup>1</sup>.

c. L'extension jurisprudentielle: Affaire Banque du Scotland

Le Conseil d'Etat a confirmé la primauté des conventions internationales en matière d'évasion fiscale par un arrêt du 28 juin dernier. Cette décision est avantageuse pour les multinationales, dans le fait qu'elle limite les possibilités d'imposition pour les entreprises françaises en les clarifiant, s'implantant à l'étranger.

Elle touche aussi le fisc, dont les possibilités de redressement fiscal deviennent réduites. Par son arrêt d'Assemblée, le CE a décidé qu'en présence d'une convention fiscale internationale entre deux Etats, l'article 209B ne peut s'appliquer que si la convention internationale en prévoit explicitement le recours.

En l'absence de convention internationale, l'article 209B maintient toute sa portée. L'arrêt met fin ainsi à un débat vieux de vingt ans. Dans l'affaire jugée, Schneider Electric ( société ), avait été condamnée à verser au fisc un supplément d'impôt pour sa filiale suisse ( Paramé ). La cour d'appel administrative de Paris l'en avait déjà exonéré une première fois, le 30 janvier 2001. Elle avait en effet décidé de privilégier la convention franco-suisse existante, qui soumet à l'impôt tout bénéfice réalisé en Suisse. Saisi par 3 ministres, le Conseil d'Etat va plus loin en interdisant à l'Etat de faire application de l'article 209B en dehors d'une disposition expresse prévue dans la convention fiscale.

(Source : CE, Ass., 28 juin 2002, rec. n° 232 276, Sté Schneider Electric  
Dr. fisc. 2002, n°28 act. 131)

d. Processus d'application de l'optimisation fiscale

L'optimisation fiscale est opérée avant et après la distribution des revenus. En fait, avant la distribution, l'entité augmente ou diminue les frais payés d'une façon fictive. On utilise alors les allègements fiscaux des lois internes comme celle des articles 5 et 5 bis de décret – loi 144 qui exempte les hôpitaux, les sociétés coopératives de consommation, les orphelinats, et beaucoup d'autres.

---

<sup>1</sup> Jurisclasseur , *Procédure fiscale*, LexisNexis SA, Lyon 2013, Tome3, fasc.3746.

Par contre après la distribution, elle transfère les revenus à la société mère sous des nominations non réelles comme étant des frais non imposables ou elle la réinvestit dans le paradis fiscal<sup>1</sup>.

#### e. Les principales utilisations des 'Paradis Zero-impôts'

Les attraits de l'optimisation sont renforcés si les catégories des paradis fiscaux sont regroupés. Ainsi on distingue deux familles de paradis :

- Les Paradis zero-impôts ( dite 'Zero-Heaven' en anglais) : ce sont des Etats sans impôts, la seule imposition ici prend la forme d'une retenue à la source opérée par l'Etat source du versement  
Exemple : Le sultanat d'Oman qui taxe les bénéficiaires à un taux très réduit 12%
- Des Etats qui accordent des avantages à certaines activités économiques  
Exemple : le Panama exonère totalement les compagnies maritimes battant son pavillon

Ainsi les principales utilisations des paradis fiscaux sont :

- Le transfert de résidence fiscale
- La mise à l'abri frauduleuse de revenus
- Utilisation des licences bancaires offshore
- Utilisation du cadre des IBCs<sup>1</sup> et des SPVs<sup>2</sup>
- Création des filiales offshore pour l'optimisation fiscale

On cite à cet égard, L'Egypte qui est un paradis fiscal spécialisée à cause de législations fiscales qui permettent une exonération totale des revenus d'investissement étranger sur son territoire .

#### f. Le contentieux fiscal approprié

Au cas d'un conflit mettant en jeu une comparaison de deux législations, le juge compare des impôts de même nature, cas par cas, tenant en compte les impôts et l'existence de régimes fiscaux particuliers.

Selon le Commissaire du gouvernement, les justifications de l'administration en l'espèce portaient sur des informations générales sur le régime fiscal des Antilles , à l'exclusion de toute donnée propre aux situations du bénéficiaire des rémunérations pour la période en litige, Elle ne permettait pas d'écarter l'existence d'un régime fiscal privilégié'. En fait, le Conseil d'Etat Libanais n'émet pas de jugement arbitraire pour qualifier un paradis fiscal il se fonde sur le but réel de l'opération fiscale.

#### g. L'exode fiscal mondial des G20

La lutte contre ces paradis a connu un nouvel élan dès la réunion d'une vingtaine de pays membre de l'OCDE en 2008 : le G20. Pendant ce sommet le thème de transparence fiscale est abordé et une définition des territoires non coopératifs est rédigée<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> abréviation d'International broadcasting convention ou convention internationale de diffusion

<sup>2</sup> abréviation de Spécial purpose vehicles ou véhicule à objectif spécial

<sup>3</sup>OECD, *Environment & the OECD guidelines for Multinational Enterprises*, 2005, page 139.

En effet elle annonce pendant cette rencontre une liste noire des Etats non engagés à respecter les standards de ce dernier ; une liste grise d'Etats engagés mais qui n'appliquent pas les normes et une liste blanche.

Un arsenal juridique vient limiter 'l'exode fiscal' des états lèses. Exemple : en France les articles 238 A | 209 B | 57 du Code général des impôts viennent limiter la concurrence fiscale dommageable.

L'article 238 A du CGI limite à la stratégie consistant à déduire des bénéfices de l'activité française des éléments de production émanant d'une autre activité à l'étranger. Cet article est phare de lutte avec 209 B<sup>1</sup>.

L'article 238 A stipule que les éléments provenant d'un paradis fiscal et ayant pour vocation réduite l'assiette fiscale de l'imposition française sont exclus de toute déduction. Cet article repose sur des stipulations factuelles (cas par cas) et ici la bonne foi est à apprécier<sup>2</sup>.

Cumulativement cet article et l'article 57 du CGI affirment la prohibition des transferts de bénéfices dans les paradis fiscaux. Le dispositif 209 B s'applique si l'administration fiscale démontre que l'entité étrangère est soumise à une charge fiscale sur ces bénéfices inférieure de plus de la moitié à la charge de droit commun<sup>1</sup>.

#### **h. Notion de société offshore au Liban**

Les sociétés de personnes au Liban , sont imposée au nom des associés selon leur droits détenus. Quant au traitement fiscal des sociétés de fait il est similaire à celui des entreprises individuelles selon l'article 31 du Code fiscal libanais. Par contre en ce qui concerne les sociétés en nom collectif, la part des revenu de chaque associé est imposée personnellement d'après l'article 35 de ce code.

D'après l'article 1 du décret-loi n° 35/1967 ( amendé par la loi n° 120/1992), les sociétés de capitaux sont redevables de l'impôt sur les sociétés qui s'applique quand elles obtiennent des bénéfices donc c'est l'impôt du titre I ; toutefois quand elles sont distribués, les bénéfices deviennent soumise à celle du titre III selon l'article 72 du Code fiscal libanais.

Quant aux sociétés en commandite par actions, ici les associés commanditaires subissent l'impôt sur les sociétés et l'impôt de distribution, par contre les associés commandites sont imposables personnellement selon leur part des revenus.

---

<sup>1</sup> Arrêt CCA, Paris 31-12-1991, numéro 819, 3em chapitre, Adibou, legifrance.gouv.fr

<sup>2</sup> Tribunal administratif de Paris, le 7 juillet 2010 numéro 06-18227, 1ere section, 1<sup>er</sup> chapitre, Castar ionale, tome 2, fasc. 2320 .

En fait les bénéfices d'une personne physique est imposés en se basant sur ' la retenue à la source', qui sert à lutter contre toute manœuvre frauduleuses, en effet les directeurs payent l'impôt exigé selon l'article 75 du code fiscal libanais, que le bénéficiaire soit libanais ou étranger, sans distinguer entre société nationale et étrangère..

*«Toute société, toute entreprise ainsi que tout établissement public ou privé est redevable de l'impôt pour le Trésor public [...] Elle pourrait ensuite se retourner vers les actionnaires pour reprendre de ces derniers les montants payés à l'État».*

Ainsi La retenue à la source s'élève à 10 %, quel que soit le nombre d'actions du bénéficiaire.

Donc une société au Liban est soumise à l'impôt du titre I n'importe quel que soit sa nature ou son objectif sauf si la loi écarte des cas expressément comme le cas des sociétés offshore et holdings au Liban :

A cet égard il serait nécessaire de rappeler la notion des Sociétés Offshore.

Une société offshore dite aussi ' au large des côtes' est enregistrée dans un pays à fiscalité privilégié , et elle est dirigée habituellement de l'extérieur.

Cet enregistrement est légal selon les conventions de La Haye ' toute personne résidente de la communauté européenne a le droit de créer une société dans le pays de son choix..?.

Donc c'est une société qui investit dans un pays alors que son siège principal (mère) se situe dans un autre.

Le législateur libanais par exemple n'a fixé aucun seuil de détention, mais les activités de l'offshore doivent se limiter aux domaines fixés par la loi, sous peine de la soumettre à l'impôt des sociétés (15 %) plus une amende de 50 % de l'impôt<sup>1</sup>.

Les sociétés offshore sont soumises à une taxe annuelle forfaitaire de 667 dollars et sont exemptées :

Des droits de timbre sur les contrats qu'elles signent es impôts sur les bénéfices, des impôts sur les intérêts, prélevés sur les investissements étrangers, des impôts sur les intérêts et les montants alloués aux résidents étrangers, des impôts sur les salaires versés aux employés travaillant à l'extérieur du Liban es droits de succession et des exigences relatives aux normes financières.

---

<sup>1</sup> Décret-loi n° 46 daté du 24 juin 1983 libanais, modifié par les décret-loi n° 19 en date du 5 septembre 2008.

Il existe une simple frontière entre l'optimisation fiscale et les mécanismes offshores, en fait l'avantage fiscal de la détention d'un bien à l'étranger est légitime mais cela peut être qualifié par l'administration fiscale comme détournement des lois.

La frontière ainsi est sujette à l'interprétation prétorienne. C'est une entreprise extraterritoriale alors, ayant le siège principal dans un pays ou le propriétaire n'est pas résident, ces sociétés n'exercent pas leur production dans le pays de domiciliation c'est la différence majeure avec l'optimisation fiscale.

### **3. Les conventions fiscales bilatérales**

Afin d'éviter les doubles impositions, les états ont développé un réseau très dense de conventions internationales bilatérales sous l'égide de l'OCDE dont le modèle de convention a fait école<sup>1</sup>.

Le premier accord international a portée fiscale est une convention d'assistance administrative signée en 1843 entre la France et le Belgique.

Les entreprises utilisent parfois de manière paradoxale ce réseau de conventions pour bénéficier de doubles non-impositions, en choisissant leurs Etats d'implantation afin de tirer profit de l'articulation des différentes conventions fiscales.

Par exemple un article de la Convention Franco-Libanaise (cf. Annexe) dispose que les revenus qui sont soumis à l'imposition exclusive de l'un des deux Etats ne peuvent être imposés dans l'autre Etat'.

Parfois quelques décisions tendent à réduire les marges des opérations d'optimisation fiscale , en interdisant au contribuable de bénéficier du statut fiscal d'une société quand elle lui permet d'échapper à l'impôt ou le soumet à un impôt insuffisant : c'est le cas d'une convention de 2016 entre Conseil d'Etat Français et le gouvernement Libanais. Ainsi ces conventions fiscales aboutissent parfois à des effets non souhaités.

Rappelons tout d'abord qu'un Etat peut retenir un modèle de mondialité ou de territorialité pour l'imposition. La France par exemple a retenu le second principe et a fait une suppression du bénéfice mondial consolidé<sup>2</sup>.

De plus la coexistence de modèles fiscaux divers aboutit à une double imposition. Soit une double imposition juridique ou plusieurs Etats imposent le même produit chez un même contribuable, soit une double imposition économique chez plusieurs contribuables.

---

<sup>1</sup> Glossaires des termes fiscaux: « Une analyse des dispositions des conventions fiscales pour structurer une transaction ou une opération internationale afin de tirer profit d'une convention fiscale particulière. Le terme s'applique normalement à une situation dans laquelle une personne qui ne réside pas dans l'un ou l'autre des pays signataires établit une entité dans l'un des pays signataires d'un traité afin d'obtenir des avantages conventionnels », site officiel.

<sup>2</sup> عواضة حسن، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٧٣، الطبعة الثالثة، ص ٦٣ 2٤

Il y a lieu d'envisager à présent les quatre cas de double imposition suivants :

- La double imposition liée à l'application d'un impôt sur les bénéfices dans l'Etat d'implantation de l'entité juridique étrangère
- La double imposition liée aux retenues à la source prélevées au titre d'éventuels revenus passifs perçus par l'entreprise
- La double imposition liée aux prélèvements effectués sur les distributions à une personne morale
- La double imposition liée à la distribution effective des bénéfices déjà taxés entre les mains de la personne morale en raison de la fiction de distribution.

Exemple 1 : Master Chips, entreprise implantée au Liban et dans un pays B. Le Liban pratique le régime de territorialité et l'autre Etat le régime de mondialité. Master réalise un bénéfice total de 120 reparté à moitié entre les deux Etats. Elle doit payer au Liban un impôt assis sur 120 et à l'Etat B un impôt assis sur 60.

Exemple 2 : Murex, entreprise implantée en France, ayant une filiale au Liban. Les dividendes versés par le Liban à la société mère en France sont imposés en France. Il s'agit des dividendes fruits d'un bénéfice lui-même imposé au Liban aussi.<sup>1</sup> Vis-à-vis de ce développement des multinationales à l'international, les Etats ont signé des conventions multiples d'élimination des doubles impositions. L'OCDE a développé à cet égard un **'Modèle OCDE' de convention bilatérale**.

Ce modèle affirme dans son article 7 que l'imposition des bénéfices se fait dans l'Etat de résidence, sauf si l'entreprise dispose d'un établissement stable dans l'autre Etat partie de la convention. Dans ce dernier cas l'imposition se fait dans l'Etat de la source ou ils sont générés.

#### **4. La manipulation des établissements stables**

##### **a. Les modifications du concept**

L'article 5 du modèle de l'OCDE définit cette notion comme étant une installation fixe d'affaire ou une entreprise exerce son activité partiellement ou totalement. Une existence est traduite ainsi par une présence physique dans l'Etat de source, ou quand un agent dépendant agit pour son compte et conclut des contrats au nom de l'entreprise : donc selon le Conseil d'Etat un établissement stable peut être sans personnalité juridique mais un sujet de droit fiscal dans l'état de source<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> GUY Selles, *'l'évasion fiscale dans les groupes de sociétés et les firmes multinationales'*, thèse, Paris 2, 1981, page 86.

<sup>2</sup> BESANCON Vincent, *'Optimisation fiscale et abus de droit'*, Mémoire en vue de l'obtention du D.E.A. de droit, Université ROBERT SCHUMAN, 2000, p62 .

## **b. Champs d'application**

A cet égard deux méthodes d'imposition se mettent en évidence : il s'agit de la **méthode de l'imputation** qui doit être appliquée cumulativement avec le principe de mondialité, et la **méthode de l'exemption** appliquée avec le principe de territorialité.

Ainsi deux schémas seront opérés :

- La société mère crée une filiale dépendante dans un autre Etat qui ne présente aucun avantage fiscal ou exonération sur l'activité que la filiale exécute. Dans ce cas il y aura changement de la qualification de l'entité et création d'entités de distribution, de services et un centre de coordination.
- La société mère crée une entreprise stable dans un Etat qui exonère l'activité la filiale de l'impôt.

De plus, les principes conventionnels et les normes fiscales internationales en vigueur n'ont pas évolué au même rythme de l'économie moderne et du développement de l'économie numérique.

D'autre part une utilisation pertinente à des fins de "double non taxation" est opérée par les multinationales, il s'agit du "treat shopping".

Une firme analyse à travers cette pratique les conventions fiscales et bénéficie de la stipulation les plus favorables en ce qui concerne les flux transnationaux. On y a recours quand on veut transiter un produit vers un territoire fiscal plus clément "Etat tunnel". Toutefois il faut rappeler dans ce contexte la légitimité des mécanismes d'évitement de la double imposition.

Exemple : Soit une société X établie dans un Etat A. X reverse à la société Y établie dans un Etat B un dividende. Les deux Etats sont liés par une convention d'élimination des doubles impositions.

De plus les deux Etats sont liés par des conventions avec l'Etat C. Ainsi la création d'une société Z dans l'Etat C permet de faire transiter le dividende de X à Y en franchise totale d'impôt. L'Etat C est un "Etat-tunnel".

## **B. La vocation essentielle du phénomène et ses limites**

### **1. La gestion optimale saine**

La complexification des relations entre l'administration fiscale et le contribuable est due à la sophistication des outils fiscaux aptes à améliorer leurs marges économiques (condition souvent de leur survie).

Il faut alors avoir une politique fiscale convenant aux besoins de l'entreprise, de plus on doit choisir la stratégie fiscale afin de connaître les conséquences des décisions sur le résultat net de cette dernière. De plus, les experts de la fiscalité doivent concevoir une stratégie d'optimisation fiscale spécifique à l'entreprise.

Et que les dirigeants de l'entreprise comprennent que le facteur fiscal doit être géré comme tout élément de la gestion, qu'il nécessite une attention particulière puisqu'il peut avoir de nombreuses conséquences comptables et juridiques. Il faut prévoir les risques fiscaux et l'anticiper, ce qui montre la nécessité d'un audit fiscal préventif.

Les juristes et les experts en matière de fiscalité soulignent les principaux axes d'une gestion optimale saine. Afin d'éviter la complexification et les différends entre l'administration et le contribuable, ce dernier doit :

**a. Evitement des erreurs pénalisantes**

Une erreur est mise en place à cause de la non-conformité à la réglementation fiscale. Citons à titre d'exemple la comptabilisation des dépenses parmi des charges d'exercice, alors que les lois prévoient qu'elles doivent être qualifiées d'immobilisations<sup>1</sup>.

**b. Respect des lois de forme**

Un contribuable se trouve redressé à chaque fois qu'il y a défaut de respect des règles en vigueur, il se trouve donc frappé d'une sanction. Une multinationale doit respecter les obligations de formes notamment : les déclarations de revenus et d'employeur, le tenu des livres comptables obligatoires, les pièces justificatives probantes etc.

**c. Exécution d'une comptabilité probante**

Une sécurité fiscale nécessite une régularité (ou conformité aux procédures)<sup>2</sup> et une sincérité (séparation de patrimoine d'entreprise et des dirigeants).

**2. Les limites de l'optimisation fiscale saine**

**a. L'abus de droit : Doctrine et Jurisprudence**

Le conseiller doit faire en sorte que l'habileté fiscale et les montages juridiques ne soient qualifiés de : Une théorie prétorienne, issue de la jurisprudence de la Cour de cassation du 19ème siècle, l'abus de droit est tout acte juridique artificiel dissimulant un transfert de bénéfice directement, par société interposée ou par personne constituée un abus de droit. L'administration se trouve face à une situation apparente et juridiquement réelle et a une autre réelle mais dissimulée<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup>Cas de déchéance des avantages fiscaux : dégrèvement financier, dégrèvement physique ou exonération des bénéfices

<sup>2</sup>YAICH Raouf, *L'impôt sur les sociétés 2006*, Editions Raouf YAICH, 2006, page47

<sup>3</sup> KAMMOUN Slim, '*L'abus de droit en matière fiscale*', Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Sfax, Décembre 2006, p14.

Cette théorie énonce les limites de l'optimisation fiscale : en effet l'abus de droit est un montage juridique mais à des fins différentes tel éluder l'impôt.

Il est indifférent que l'acte incurie soit écrit ou verbal, conventionnel ou unilatéral, qu'il se rapporte à l'assiette, à la liquidation nous au recouvrement de l'impôt<sup>1</sup>.

V. Besançon souligne que si l'administration ne prouve pas le caractère fictif et exclusif de l'opération fiscale le montage n'est pas sanctionné.

L'exemple premier de cet acte abusif est l'arrêt Halifax de février 2006<sup>2</sup>.

Selon les juristes 'c'est un pèche contre l'esprit de la loi' qui comporte deux critères cumulatifs :

- Critère objectif : application littérale du texte détournant le but initial.
- Critère subjectif : but essentiellement fiscal.

On distinguera alors le caractère pertinent de l'abus de droit dus à la manifestation de volonté artificielle produisant un effet de droit et le caractère indifférent de cet abus car il n'importe pas que les actes en cause se présentent sous la forme d'une convention ou se rapportent à l'assiette, la liquidation ou le recouvrement de l'impôt.

La théorie porte sur des actes fictifs ou simulations pratiques sous trois formes :

- Actes fictif stricto sensu (défaut d'une composante dans une opération)
- Acte déguise (qualification juridique artificielle)
- Interposition de personne (intermédiaire d'un prête- nom)

Selon Pierre Colin :

' il n'y a abus de droit qu'en présence d'une série d'actes cohérents et convergents, passes en vue de créer une situation juridique ou économique artificielle à seule fin d'entrer dans les prévisions d'une disposition fiscale favorable'<sup>3</sup>.

Les situations visées portent alors sur des fictions juridiques et des fraudes à la loi<sup>4</sup>. L'abus de droit est sanctionné par un intérêt de retard et d'une majoration de sanction égale à 80% sommes redressées s'il est le principale bénéficiaire de cet acte, 40% le cas contraire (article 1729 du Code général des impôts français).

---

<sup>1</sup>Jurisqueleur, *Procédures Fiscaux*, LexisNexis SA, 2005, Volume 2 , fasc. 205

<sup>2</sup> La cour de justice des Communautés européennes reconnaît un principe général de répression de la fraude à la loi fiscale. Décision reprise par le Conseil d'Etat dans la décision Janin du septembre 2006

<sup>3</sup> PICHET Eric , *'Théorie et Pratique fiscaux'*, Revue de droit fiscal , 27 Mars 2014, hebdomadaire,p.237

<sup>4</sup> Conseil d'Etat, arrêt Janin du 27 septembre 2006 qui a fait entrer ce concept dans le champ de l'abus de droit.

La première forme d'abus de droit implicite est apparue dans les années 1950. L'administration, avec la complicité du juge, réussit à neutraliser le danger qu'il représentait face à la théorie de l'acte anormal de gestion<sup>1</sup>.

#### **b. La théorie de l'acte anormal de gestion**

Notion subjective non définie par la loi ou la doctrine administrative. Cette théorie est de construction jurisprudentielle.

C'est un acte contraire aux intérêts des entreprises et au trésor, et n'est pas opposable à l'administration fiscale pour liquider les impôts. Cet acte ne s'applique pas en matière de TVA et est indifférent à la licéité d'une opération.

Ainsi cet acte qui prive l'entreprise d'une recette sans justification. Ainsi il Ya acte anormal quand l'acte est dans le seul intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise.

Le contrôle exerce dans cette théorie ne permet pas l'immixtion de l'Administration dans la gestion de l'entreprise. En effet il suppose que l'administration apporte la preuve de l'anormalité apparente. En fait, un acte ne peut être considéré isolément pour être qualifié d'anormal. L'ensemble des circonstances économiques, commerciales et financières l'entourant doit être examiné.

La gestion fiscale est considérée a priori comme étant normale des lors que les services qu'elle fournit ont une contrepartie apparente et immédiate au plan juridique<sup>2</sup>.

L'anormalité conduit à des redressements : si elle concerne les charges indues, celles-ci sont réintégrées dans les résultats, mais si elle en résulte d'une renonciation à un profit le manque à gagner injustifié est ajoutés aux résultats, ce qui met en évidence dans les deux cas une double imposition<sup>3</sup>.

Par la procédure de l'abus de droit, l'administration fiscale met en cause la finalité des actes juridiques.

L'acte dissimulant la portée véritable d'une convention n'a été passé que pour éviter ou minorer l'impôt.

Par contre, dans la procédure d'acte anormal de gestion, l'administration ne conteste nullement la réalité de l'acte passé, elle n'invoque aucune dissimulation.

Elle prétend seulement que l'acte est contraire à l'intérêt de l'entreprise et ne lui est donc pas opposable pour le calcul de l'impôt.

---

<sup>1</sup> Jurisclasseur, '*Procédure fiscale*', LexisNexis SA, Lyon III, 2015, Tome 1, fasc226 et 324.

<sup>2</sup> Conseil d'Etat, 'Affaire Renfort-Service', rendue le 27 juillet 1984.

<sup>3</sup> COLETTE Christine, '*Gestion fiscale des entreprises*', Editions ELLIPSE, 1998, page 26.

### c. Limites relatives à la sécurité juridique

Une stratégie fiscale doit prendre en compte des dimensions économiques tel que :

- Le cout d'apprentissage
- Le cout de transaction
- L'effet sur la fiscalité de l'entreprise

En défaut du respect de ces limites une optimisation peut être non efficiente. De plus elle doit prendre en considération le contexte juridique de la multinationale, selon YAICH ' une bonne optimisation fiscale ne saurait se faire sans une bonne mise en perspective, Ainsi la recherche du maximum d'économie d'impôt dans un cadre légal ne peut voiler la nécessité d'anticiper autant que faire se peut, les éventuelles situations pénalisantes subséquentes'.

On peut citer à titre d'exemple , l'utilisation du crédit-bail pour l'acquisition d'une voiture de tourisme dont la puissance fiscale n'excède pas 9 chevaux réduit la charge fiscale mais il rend le coût du crédit assez cher surtout que la TVA sur les redevances de leasing n'est pas déductible .

### d. Le braquage fiscal

Les taux d'imposition sont trop élevés aux regards des dirigeants des entreprises. Même si l'Etat a commencé une diminution progressive des taux de certains impôts depuis 2009 dans les lois de finances successives : C'est la cause principale du braquage fiscal (connu sous le nom 'hold-up fiscaux').

Les dirigeants de ces entités ont donc la tentation de ne pas payer d'impôts ou de déguiser des actes sans se soucier des conséquences juridiques. Les fraudes et évasions fiscales sont préjudiciables aux entreprises et à l'Etat, il y aura toujours un perdant, et la plupart du temps c'est l'Etat qui gagne. Préjudiciable pour l'Etat car cela entraîne des diminutions des recettes fiscales du pays, et préjudiciable pour l'entreprise car les redressements faites par les agents du fisc sont souvent très onéreux. Les fraudes et les évasions fiscales sont des armes de minimisation des coûts fiscaux illégaux et immoraux, ceux ne sont des stratagèmes ni ingénieux, ni subtils.

Ils sont la marque du mauvais gestionnaire car la gestion fiscale d'une entreprise reflète sa gestion en général. Si les dirigeants désirent réduire leurs coûts fiscaux il faut qu'ils passent par la voie légale et la plus saine possible dans l'intention d'avoir une relation gagnant - gagnant avec l'administration fiscale.

**Conclusion Partielle :** En guise de conclusion , presque tout système fiscal contient des règles et des normes bien définies, toutefois ils existent des manœuvres d'évitement fiscal qui varient selon leur gravite, dont l'optimisation objet de notre étude à travers laquelle un expert cherche le profit le plus possible en se basant sur tout leviers juridiques non stables de l'Etat.

## **Chapitre II : L'optimisation fiscale des Firmes Multinationales**

### **Section I : L'intégration du phénomène dans la théorie de firmes multinationales**

#### **A. La nature juridique des firmes multinationales**

##### **1. Analyse descriptive**

###### **a. Approche historique :**

La résistance face à l'imposition revient à la législation fiscale archaïque. Le port de Délos libre était un centre d'échange qui a donné naissance aux 'pays à fiscalité privilégiée'. L'indépendance juridique à Gibraltar et Malte a permis un développement de régimes d'impositions faibles.

A la fin du Moyen-Age, l'imposition inégale entre dans les mœurs surtout avec le Lichtenstein et les Bermudes.

Après la deuxième guerre mondiale un matraquage fiscal est mis en œuvre ce qui a augmenté les pays à fiscalité favorable.<sup>1</sup>

Avec le GATT<sup>2</sup> la multinationalisation des entreprises s'est développée d'une façon indirecte : En effet, dès lors une entreprise peut exercer ses activités dans un certains pays puis localiser ses bénéfices dans un autre et être soumis alors à deux législations différentes.

Dès lors les mouvements de capitaux ne prennent plus uniquement la forme de prêts et d'emprunts, mais il résulte de décisions d'investissements directs étrangers aussi.

Ce transfert permet à une entité d'acquérir un réel pouvoir de contrôle. Ainsi la stratégie fiscale est devenue l'enjeu de la mondialisation économique.

###### **b. Genèse de la théorie :**

Une multinationale est définie comme étant une entreprise qui cherche à maximiser son profit en opérant des activités dans plusieurs Etats. Généralement les multinationales objets de notre étude sont ceux de grandes dimensions ayant un chiffre d'affaires supérieur au produit national brut des pays en développement<sup>3</sup>.

Plusieurs nominations ont été attribuées à ces firmes : firmes transfrontalières, firmes à plusieurs nationalités, et firmes mondiales.

---

<sup>1</sup> نشيد سوزي ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت، ٢٠٠٩ ، ص ٣٧

<sup>2</sup> General Agreement on Tariffs and Trade, devenu OMC de nos jours.

<sup>3</sup> Greenwich consulting, Étude comparative internationale sur la fiscalité spécifique des opérateurs Télécoms et les schémas d'optimisation fiscale des acteurs "Over-the-Top», 17 avril 2013, site officiel.

Ces firmes ne forment pas une personnalité juridique unique, mais il s'agit de plusieurs sociétés indépendantes les unes des autres mais ayant une nationalité unique c'est celle de la société principale dite 'société mère'<sup>1</sup>.

Toutefois ce qui rend ces sociétés un groupe international unique ce sont les relations économiques et juridiques qui les lient.

Les multinationales sont incontestablement plus pertinentes dans la pratique de l'optimisation fiscale. C'est leur taille, leurs localisations géographiques et leur structure en groupes qui permettent de segmenter la chaîne de production et localiser chaque activité dans une filiale différente.

Ces filiales constituent l'atout majeur de ces entités pour leur stratégie. Cette dernière est une liberté dont chacun dispose discrétionnairement, mais quand elle empiète sur le pouvoir régalién de l'Etat le problème se pose.

Selon Nicols Merlot ce sont 'des enfants terribles généralement choyés mais également redoutés'.

A cet égard la Théorie de firmes multinationales est mise en place, elle cherche à expliquer pourquoi un même bien peut être produit simultanément dans deux pays ou plus, au lieu d'un seul. De plus elle s'interroge sur les motivations qui poussent une entreprise à préférer réaliser elle-même l'ensemble de la production dans différents pays.

Il s'agit alors de questions sur la localisation et sur l'internalisation.

### c. Facteurs fiscaux de prolifération

La prolifération de ces firmes est due au besoin des pays en développement ou les moins développés de programme de développement et d'une expérience étrangère. De plus elle est due à la richesse de ces pays en mains d'œuvres, et aux exonérations et avantages fiscaux présentes<sup>2</sup>.

Comme toute organisation dans sa création a toujours des objectifs à atteindre, les entreprises multinationales ne peuvent pas manquer aussi des objectifs à poursuivre.

**c.1- La Survie** : L'entreprise est un organisme vivant dont le seul but n'est pas de faire gagner de l'argent à l'entrepreneur et à ses actionnaires. Elle doit également rémunérer les banques qui lui prêtent de l'argent et l'Etat auquel elle paie des impôts, elle doit aussi faire vivre des employés, des ouvriers et alimenter en produits et services des clients qui en ont besoin pour leur survie.

**c.2 - Profit** : Toute organisation a besoin d'être rentable, sinon, elle a plus des difficultés que ses concurrentes pour trouver des actionnaires des banques qui lui prêtent de l'argent pour investir en recherche et création des usines nouvelles, payer les fournisseurs et les employés suffisamment pour obtenir une contribution d'un haut niveau.

---

<sup>1</sup> LAMORLETTE et RASSAT , *Stratégie Fiscale Internationale*, 3<sup>ème</sup> édition, Editions MAXIMA, Paris, 1997, page 46.

<sup>2</sup> شحات أحمد، الشركات الدولية ، دار الشافعي للطباعة، القاهرة، ١٩٩١، ص ٥٣

**c.3 - La Croissance :** Si l'entreprise ne croit pas au même rythme que ses concurrents nationaux et étrangers, ceux-ci vont leur permettre sa part dans le marché, avec un affaiblissement de celle-ci, il n'y a pas de profits<sup>1</sup>.

Les causes de ces mouvements internationaux de facteurs sont diverses. En fait, Une charge fiscale a des effets directe sur la concurrence et la tresorerie des entites.

Cette charge compose le cout de revient pour cette derniere, ce qui influence le prix de vente : une augmentation des taux d'imposition augmente le cout de revient ce qui entraine une augmentation de prix de vente.

Cela peut avoir des repercussion engatives sur le chiffre d'affaires . A cet egard on peut parler d'incidence de fiscalite sur la concurrence<sup>2</sup>.

De plus, l'importance des prelevement fiscaux depend de la production de l'entreprise et des saliraes etc. le recours a l'optimisation peut ameliorer alors les performances , a partir de la l'incidence de fiscalite sur le tresor de l'entreprise est moins dommageable.

Les maisons meres investissent dans leurs filiales en attendant eventuellement un remboursement dans le futur.

Mais l'intention de ces multinationales va plus loin pour poursuivre des projets industriels precis et le IDE n'est autre qu'un moyen de deployer leurs activites sur les marches etrangers.

---

<sup>1</sup> LAMY Jean, *la fiscalité des géants du net en question*, Le nouvel économiste, France, publié le 7-2-2013 .

<sup>2</sup> مصطفى أحمد، فرض العولمة، دار النشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٨، ص ١٦٣

## **2. Analyse fonctionnelle et pratique**

Avec le développement du Commerce International, les entreprises ont use un potentiel d'optimisation fiscal pour garder le maximum de bénéfices d'où la relation entre les deux alimentée or un but : optimisation fiscal des échanges.

Les multinationales ont recours alors à des mécanismes fiscaux permettant la fuite des capitaux vers l'étranger en appliquant le **principe de libre gestion** de l'entreprise.

Ces dernières dont rapportent soit une masse de recette fiscale considérable aux Etats soit le contraire.<sup>1</sup>

Ce mécanisme et leur utilisation s'ancrent dans un contexte financier d'internationalisation des échanges utilisent par les entreprises qui ont pour credo la maximisation de leur bénéfice.

Cet objectif est naturel car le contribuable désire toujours payer moins d'impôt et l'Etat désire maximiser les ressources fiscales.

Malgré la nature humaine de cette utilisation, le développement des réseaux économiques a fait accroître l'optimisation.

A travers un recours à un expert, les multinationales vont pouvoir élaborer une stratégie patrimoniale la plus efficace, et ce par l'aide d' un expert-comptable, un fiscaliste ou un conseiller en gestion etc. qui va chercher à établir un plan de gestion dans un cadre juridique fiscal convenable aux objectifs visés.

Ainsi les experts élaborent un diagnostic pour détecter les anomalies et les surtaxes et mesurent l'impact de l'impôt, et s'appuient sur des textes de loi et la jurisprudence et ils réalisent une veille fiscale technique et juridique particulière.

Vis-à-vis cette vérité, une MNC s'établie dans une juridiction et travaille dans une autre afin d'éviter l'impôt sur le revenu, augmenter sa vie privée et réduire les couts de démarrage.

Plusieurs mécanismes à développer sont mis en place permettant la construction de montages législatifs, à part cela une ouverture de comptes bancaires offshore font partie de ces pratiques à travers la détention à l'étranger et le transfert de capitaux dans les états favorable fiscalement.

---

<sup>1</sup> نشيد سوزي ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت، ٢٠٠٩، ص ١٨٦

Le secret bancaire assure la confidentialité de ces multinationales.<sup>1</sup> Ainsi l'application des règles est devenu pertinente par excellence.

A cet égard on rappellera l'adage de JC PAROT<sup>2</sup> :

‘De curatif, le comportement des chefs des multinationales est devenu plus préventif, voir même offensif’.

Toutefois l'administration possède deux armes face au principe de liberté de gestion de l'entreprise :

- La répression des abus de droit
- La théorie d'acte anormal de gestion

**3. La fuite des capitaux :** La mondialisation est un phénomène lentement tentaculaire. La concentration des opérations dans des zones riches développe la marginalisation des pays du Tiers-Monde, dimension oubliée de mondialisation à cause des effets subis<sup>3</sup>. Ainsi le monopole de ces multinationales se met en valeur vis-à-vis des pays moins-développés.

La dimension économique des multinationales est préoccupante elle dépasse largement les capacités de quelques Etats. En fait la libre circulation des capitaux est désormais considérée comme liberté fondamentale : **La liberté de circulation des capitaux** personnes et des marchandises est une liberté fondamentale dont presque tous les pays sont engagés par suite le droit d'échanger est respecté. Selon R. YAICH le but est devenu de maximiser le résultat net après impôt face aux contraintes économiques. Les conventions internationales classent comme des investissements directs étrangers tous les flux qui correspondent à l'achat au moins 10% du capital de la firme étrangère. L'essor des firmes est un des phénomènes majeurs qui ont marqué l'économie mondiale. General Motors par exemple a multiplié son chiffre d'affaires par 40 alors que la Tanzanie n'a pas pu doubler son PIB en 17 ans. Une enquête rendue par le CCFD en 2013 révèle qu'une grande multinationale détient au moins 117 filiales dites offshore. Ainsi, le groupe CAC 40 détient près de 1500 filiales, de même pour Total qui a 883 filiales au monde. Deutsche Bank par exemple possède 768 filiales implantées à Delaware et au Luxembourg. Allianz et Royal Bank of Scotland possède entre 300 et 350 filiales au Royaume-Uni.

**N.B :** Les grandes entreprises sont les plus concernées ici car elles sont assujetties à plusieurs types d'impôts qui varient vis-à-vis du statut et du chiffre d'affaires réalisé . La qualification d'entreprise de grande envergure est basée sur le montant du chiffre d'affaires selon chaque pays<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> NANTEUILLE Arnaud, *droit international de l'investissement*, broche, 2015, page 458

<sup>2</sup> Jean François Parot est un diplomate français, écrivain en droit fiscal

<sup>3</sup> SELLES Guy, *l'évasion fiscale dans les groupes de sociétés et les firmes multinationales*, thèse, Paris 2, 1981, page 9

## **B. L'instrumentalisation des règles fiscales par les FMN**

### **1. L'inclusion du phénomène dans la vie de la société**

Le chef d'une multinationale dispose de choix fiscaux lors de la création, fonctionnement et développement de l'entreprise.

Le choix de développement des entreprises dépend essentiellement de critères économiques, géographiques et humains.

Mais avec la mondialisation la charge fiscale est apparue comme déterminant avère des choix stratégiques des entreprises.

L'optimisation fiscale nécessite une séparation géographique entre le lieu de production et celui de la constitution de ses profits.

Ainsi l'environnement administratif et réglementaire fait partie des préoccupations des investisseurs.

En ce qui concerne **la nature de l'activité**, ils choisissent des activités éligibles aux avantages fiscaux significatifs prévus par les lois.

Les incitations prennent la forme d'exonération du bénéfice, de dégrèvement physique ou de dégrèvement financier etc.<sup>1</sup>

De plus il y a des activités éligibles à des avantages prévus par le droit commun comme la restauration des étudiants ce qui influence le choix de secteur de l'activité<sup>2</sup>.

Quant au **choix d'implantation** est assez essentiel. En fait, l'imposition diffère selon la localisation dans une zone de parcs d'activités économiques, zone de développement régional, ou zones à climat difficile.

A savoir par exemple que les parc d'activités économiques sont des pays en voie de développement qui travaillent à attirer les investisseurs et assurer des transferts technologiques.

Dans ces parcs, une multinationale bénéficie d'une exonération totale du bénéfice pour dix ans puis 50% à partir de la dixième année ainsi que d'un dégrèvement physique de 100%. De plus, le choix de la **forme de la société** est dicté par des critères fiscaux (SA et SARL).

---

<sup>1</sup> **Exemple d'exonération** : le législateur libanais avance par l'article 9 du Code fiscal que les actionnaires personnes morales ne subissent aucune imposition sur les dividendes qu'ils ont perçus. Le législateur libanais applique ainsi une politique de neutralité complète des distributions

**Exemple de dégrèvement** : exonérations au titre des réinvestissements sous la forme de parts sociales et actions nouvellement créées.

<sup>2</sup> Jurisclasseur, *Procédure fiscale*, LexisNexis SA, tome 2, fasc. 215

On note à cet égard que quand une société adopte le mode de développement par filialisation elle sera astreinte à changer sa forme juridique en anonyme si elle participe dans son capital plus que 50% et elle sera tenue de préparer des états financiers consolidés.<sup>1</sup>

En effet les entreprises multinationales ont le choix du pays d'imposition, du pays de rattachement de certaines transactions et l'option ou non aux régimes de retenue à la source libératoire qui portent sur les intérêts, les dividendes, les redevances et les opérations de surveillance et de cessions d'immeubles.

Le choix du pays d'imposition est basé sur le régime fiscal interne du pays, la nature de la relation fiscale entre ce pays et celui du siège principal et la convention de non double imposition conclue entre eux.

Quant au rattachement des revenus des sociétés aux pays d'imposition se fait suivant les principes de territorialité et d'imposition selon la règle de l'établissement stable<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Agence française pour les investissements internationaux, rapport annuel de 2012, Légifrance officiel, [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr)

<sup>2</sup> NANTEUILLE Arnaud, *droit international de l'investissement*, broche, 2015, page 469.

## **2. Instrumentalisation des lois :**

### **a. Le régime de société mère-filiales**

#### **a.1 – Notion et concept ‘Impôts d’expatriation’**

Ce régime sert à exonérer chez la mère les dividendes reçus de ses filiales. Les sociétés doivent être ici imposables à l’impôt sur la société aux taux normal sur tout ou partie de leur activité<sup>1</sup>.

La mère détient des titres de participations (en France par exemple 5% du capital de la filiale). Le régime de droit commun n’exige aucun niveau d’imposition minimum de la filiale<sup>2</sup>.

**Une Société-mère** est une société qui possède, directement ou indirectement, la majorité des actions des autres sociétés constituant une entreprise multinationale ou qui contrôle sous une autre forme, directement ou indirectement, de telles sociétés.

Une société-mère peut-être une entreprise exploitante qui se livre à la production ou à la distribution de biens ou de services.

La propriété d'une société-mère peut appartenir à un petit groupe ou même à un individu .

Ce concept nous amène à celui de la filiale. **Une filiale** est une société qui appartient à une autre société faisant partie du même groupe de sociétés ou qui est contrôlée par une telle société. Une filiale est habituellement constituée conformément à la loi de l'Etat dans lequel elle est établie.

A part la filiale il existe aussi une succursale : une unité d'une société dont elle n'est pas séparée par un acte de constitution distincte dans l'Etat dans lequel elle est établie ou exerce ses activités.

---

<sup>1</sup> Jurisclasseur, ‘fiscalité et chiffre d’affaire’, LexisNexis SA, Lyon III, 2012, Tome 2, fasc. .3710

<sup>2</sup> Extraits de l’article 145 du CGI

‘1. Le régime fiscal des sociétés mères, tel qu’il est défini à l’article 216, est applicable aux sociétés et autres organismes soumis à l’impôt sur les sociétés au taux normal qui détiennent des participations satisfaisant aux conditions ci-après :

a. Les titres de participations doivent revêtir la forme nominative ou être déposés dans un établissement désigné par l’administration ;

b. les titres de participation doivent représenter au moins 5 % du capital de la société émettrice ; ce pourcentage s’apprécie à la date de mise en paiement des produits de la participation. [...]

c. Les titres de participation doivent avoir été conservés pendant un délai de deux ans.

En cas de non-respect du délai de conservation, la société participante est tenue de verser au Trésor une somme égale au montant de l’impôt dont elle a été exonérée indûment, majoré de l’intérêt de retard. Ce versement est exigible dans les trois mois suivant la cession.’

Les dividendes reçus ne subissent pas d'impôt sur les sociétés, en effet l'imposition ne s'applique qu'aux revenus perçus directement des filiales. Mais en cas de redistribution ces sommes reçues en franchise d'impôt sont soumis au précompte.

En cas de création de filiale, cette dernière acquiert une nouvelle personnalité juridique et fiscale. Il s'agit donc d'un contribuable étranger alors c'est bénéfices sont imposés à l'étranger. Quant au point de contact avec la mère il s'agit de la distribution de bénéfices : ce sont les dividendes versées à cette dernière et qui sont taxables.

Afin de neutraliser la réimposition des bénéfices, les législateurs ont prévu le régime fiscal objet de notre étude qui porte sur :

- La déduction des dividendes perçus de la base de l'impôt sur la société
- L'imputation de l'IRCM en cas de redistribution

A cet égard des conditions ont été stipule :

### a.2 - Conditions d'exonération

En fait, les sociétés doivent être dès SA ou SARL, de plus elles doivent avoir leur siège dans un Etat bien défini selon les lois en vigueur.

Quant aux titres de participation détenus par la mère elles doivent être conforme aux lois concernant le pourcentage de participation au capital de la filiale et la durée de détention (exemple l'article 13 alinéas 1 et 3 du CGI en France)

De plus la société mère doit réintégrer au titre de frais de siège un pourcentage du montant des produits pour le compte de sa filiale.

Ce régime fiscal est incitatif stipule afin de susciter les entreprises à vocation internationale.

### a.3 - Conditions d'imputation

L'imputation n'est possible que si le montant de l'impôt lors de la redistribution des bénéfices est égal à ceux supporte si la filiale est située sur le territoire de la mère.

De plus il existe un délai de cette imputation.

A cet égard on note que quelques états soumettent les contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal (*ou EXIT TAX en anglais*), a une imposition indirecte sur le déménagement, généralement cette imposition porte sur les plus-values sur certains titres.

### a.4 – Les quartiers généraux

La société mère alors décide d'implanter ses filiales dans des pays à fiscalité privilégiés ou dans des **quartiers généraux**. Ces derniers sont des installations fixes qui effectuent des prestations fonctionnelles dans un secteur géographique détermine. En fait, les entreprises locales ou étrangères implantées dans des zones défavorisées ou bien dans des secteurs (agro-alimentaire, agriculture et technologies de l'information) avec des conditions du montant de

l'investissement, du nombre d'emplois et de l'impact économique peuvent bénéficier d'exemptions fiscales partielles ou totales<sup>1</sup>.

A part ce type de régime, il existe des régimes dites **incitatifs temporaires** comme le régime des sociétés installées dans les zone d'entreprise (AFR ; ZRR ; ZRU). Ainsi que le régime de Départements et Territoires d'Outre-Mer (DOM ; TOM)<sup>2</sup>.

<b>Régime normal</b>	<b>Quartier général</b>
Charges 80000	Charges 80000
Management fées 100000	Management fées 100000
Bénéfice fiscal 20000	Base imposable : 80000 x 10% =8000
Impôt à 34% : 6800	Impôt à 34% : 2720

*Montage financier utilisant un régime des quartiers généraux*

Ces choix opères mettent en œuvres des montages juridiques souvent qualifiés d'artificiels. Souvent complexes, les techniques du montage juridique choisi peuvent être aussi simples et basiques.

De plus, pour optimiser in fine sa charge fiscale il faut avoir une assise financière confortable afin d'être en mesure de consentir des couts élevés et de mobiliser de ressources importantes.

En fait, un schéma intéressant de planification nécessite une maitrise juridique efficace donnée via le recours à des conseils dont les honoraires sont corrèles à leur niveau de compétence.

---

<sup>1</sup> LAFAILLE Jean, 'Fraude fiscale et opérations réalisées avec des ETCN', Droit fiscal, Points, Paris 2015, page 12

<sup>2</sup> AFR : zone d'Aide à Finalité Régionale ; ZRR : zone de revitalisation rurale  
ZRU : zone de redynamisation urbaine ; TOM et DOM : Territoires et départements d'outre-mer

## **b. Les montages artificiels**

Un montage est dit artificiel en cas de défaut de substance, on le définit comme étant une 'ingénierie juridique très développée'<sup>1</sup>. Notion d'origine anglo-saxonne, caractérisée par la non obéissance à aucune logique économique.

M.Turot la définit comme étant une organisation d'une situation juridique non irrégulière au regard de chacun des actes qui la composent, mais qui a pour seul objet de placer dans une situation fiscale avantageuse et dont on estime qu'elle est frauduleuse car elle conduit à éluder l'impôt<sup>2</sup>.

L'article 238 A par exemple du CGI français pose comme principe que l'utilisation des paradis fiscaux est toujours fictive.

Un montage artificiel peut prendre deux schémas de bases, un montage simple et un autre complexe :

### **b.1 - Un montage basique : Intégration fiscale**

Le régime de groupe ou d'intégration fiscale, est un montage juridique prévu à l'article 223 du code général des impôts.

Ce dernier permet à la société mère de se constituer seule redevable de l'IS du par les sociétés membres du groupe.

Détenues à 95% au moins par la tête du groupe, ces sociétés transmettent leurs résultats pour être additionnés et imposés par le chef de la société mère.

De cette façon, selon l'article 223 B, les produits de participations reçus sont intégralement déduits du résultat d'ensemble pour éviter une double imposition (du résultat dégagé par la société du groupe et des dividendes provenant de ce résultat et versés à cette dernière)<sup>3</sup>.

<b>Filiale intégrée</b>	<b>Société mère</b>
Les charges déductibles correspondent aux intérêts d'emprunt : 20	Les charges déductibles sont 50
Les produits imposables sont nuls	Les produits imposables sont 100
Le déficit fiscal est de 20	Le bénéfice fiscal est de 50

*Montage financier d'intégration fiscale*

---

<sup>1</sup> COZIAN Maurice, *droits et garanties du contribuable*, Lite, France 2008, p.41

<sup>2</sup> Turbot Jean, *Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques*, Dalloz 2008, p 463

<sup>3</sup> Jurisclasseur, '*fiscalité internationale*', LexisNexis SA, Lyon III 2011, Tome 3, fasc. 3720 et 3740

## **b.2 - Un montage complexe : Les numériques**

Le numérique est le terme signifiant la combinaison de plusieurs outils d'optimisation dans des schémas complexes. OTT (over-the-top) ou GAFA (Google, Amazon, Facebook, Apple) est l'acronyme des 'geants' du numérique qui leurs paiement de l'impôt est sans rapport avec leur dynamisme<sup>1</sup>.

Selon les juristes les entreprises du numérique sont optimisées dès l'origine du point de vue du droit fiscal. L'économie numérique appelle à un interventionnisme fiscal pour redynamiser des Etats meurtris par les pratiques d'optimisation fiscale<sup>2</sup>. Pour ces numériques le critère fiscal est concentre sur le choix de la localisation des activités.

L'optimisation pratiquée repose sur la combinaison de régimes favorables fiscalement. De plus des stratégies sont mise en œuvre sur les TVA ou Taxe sur la valeur ajoutée (ayant comme objets des biens matériels qui sont assimilés à des prestations de services les numériques ont intérêt à s'établir au sein de l'Union Européenne qui prend en considération l'Etat de consommation dans l'imposition).

Le montage mis en place par Google en est un exemple par excellence : 'le double irlandais et sandwich néerlandais'.

En fait le montage repose sur 3 sociétés : Google Inc. américaine qui a concède ses droits de propriété intellectuelle à Google Ireland Holdings (filiale) qui concède à son tour ses droits à Google Netherlands BV néerlandaise qui a son tour aussi sous-concède ses droit à Google Ireland Ltd à Dublin (cette filiale réalise l'essentiel chiffre d'affaires de Google).

Cette dernière filiale détient plusieurs filiales qui sont rémunérées par elle aux titres de leur prestation d'apporteur d'affaires (10% du chiffre d'affaire génère). Google Ireland Ltd reverse 72% de son chiffre d'affaires à Google Netherlands BV en tant que redevance d'utilisation des droits de propriété intellectuelle que la société Néerlandaises lui sous-concède (ces revenus sont exonère de toute imposition car ils sont payés par un Etat membre de l'union européenne).

L'assiette taxable est frappée donc d'un taux de seulement 12,5% (trois fois inférieur à celui applicable au taux de la mère). La fonction de Google Netherlands BV est de recevoir ces redevances de Google Ireland Ltd et les verser à Google Ireland Holdings (société bermudien ne selon les lois).

---

<sup>1</sup> Pierre Colin et Nicolas Colin emploient la formule suivante : « Le numérique dévore le monde »

<sup>2</sup> TURBOT Jean, *réalisme fiscal*, Dalloz, 1989, page 463

Il existe donc deux sociétés irlandaises (double irlandais) et une société néerlandaise (sandwich néerlandais) et cela est dû à la différence de traitement fiscal des redevances<sup>1</sup>.

L'essentiel du chiffre d'affaires réalisé par Google Ireland Ltd est minime par les redevances non imposées en Europe<sup>2</sup>.

Parvenu à Google Ireland Holdings par l'état tunnel (les Pays Bas), le produit est soumis aux règles des Bermudes, qui selon les 'exempte compagnies' n'impose pas les sociétés enregistrées par des non-résidents.

Les droits de propriété intellectuelle, fruits de Google Ireland Holdings, permettent de qualifier cette dernière comme société étrangère non commerciale ce qui la rend éligible à 'check the box' qui sert à éviter les taxes. Quelques pays arabes comme l'Égypte essaient de lutter contre ces opérations mais la pratique reste insuffisante, par exemple en 2015 l'Égypte a unifié l'imposition des sociétés et l'a fixé à un taux de 25% toutefois la banque centrale égyptienne est toujours imposable à un taux de 40%.

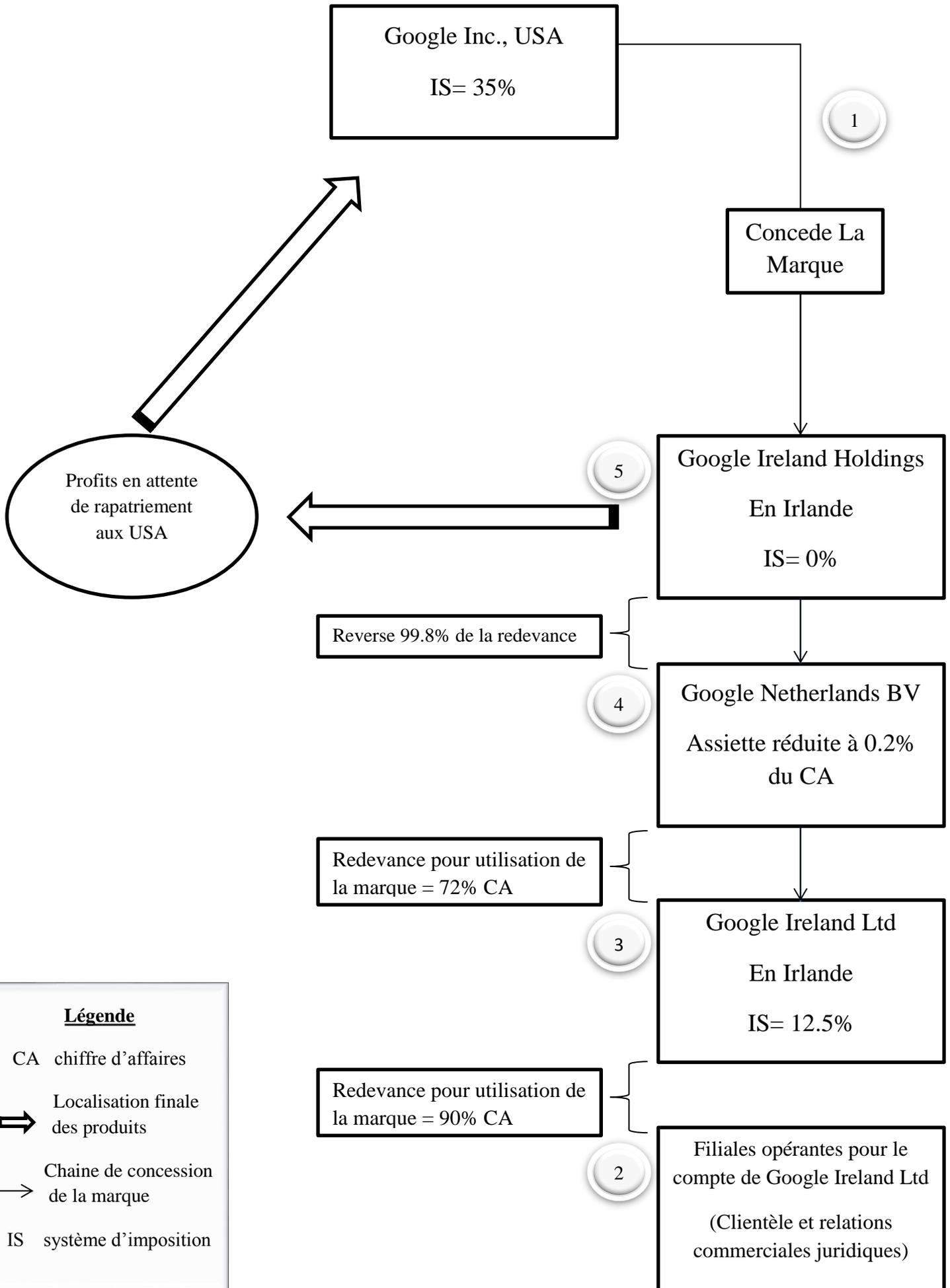
### **b.3 – Illustration : le double irlandais et sandwich néerlandais**

Le schéma représentatif suivant résume le montage complexe opéré par la multinationale Google :

---

<sup>1</sup> Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux Paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

<sup>2</sup> Google y emploie environ 100 personnes employées par l'équivalent de Google France SARL pour le même type d'activités de promotion, et non pour le transfert de la redevance versée par Google Ireland Ltd. Le nombre de salariés de Google Netherlands BV serait égal ou proche de zéro.



**Légende**

CA chiffre d'affaires

Localisation finale des produits

Chaine de concession de la marque

IS système d'imposition

## **Section II : Les stratégies d'application du phénomène par les firmes**

### **A. Les mécanismes d'optimisation fiscale élaborés**

Le but étant de localiser les charges dans des états à niveau d'imposition élevé, et de localiser les profits dans des Etats à niveau d'imposition faible, les multinationales opèrent a cet égard plusieurs formes et outils dans leurs stratégies fiscales.

#### **1. La manipulation des prix de transfert**

##### **a. Notion et position du législateur libanais :**

C'est une valeur monétaire liée aux transactions hors marche opérée entre multinationales associées dans un même groupe mais sur différents territoires. Ce transfert est de nature à priver le premier Etat de la recette fiscale.

Ce mécanisme selon le rapport de l'Inspection générale des finances (IGF) est le fruit de la mondialisation de l'économie et représente 60% du commerce mondial de nos jours<sup>1</sup>.

Le législateur libanais a codifié les lois relatives aux prix de transfert à travers le décret numéro 144 du 12-6-1959.

S'il s'avère que des institutions appartenant à des institutions extérieures au Liban, ou des institutions de surveillance situées à l'étranger, transfèrent une partie de leurs bénéfices à l'étranger soit en augmentant les prix de vente ou d'achat, soit en les diminuant ou par tout autre moyen. L'impôt sur les bénéfices est pris en considération comme il est indiqué dans les comptes. S'il n'y a pas suffisamment de preuves pour déterminer le bénéfice réel, les bénéfices des institutions similaires ont été utilisés principalement pour la comparaison et la détermination des bénéfices, ainsi que les apparences externes et l'information des services financiers compétents.

##### **b. Champs et stratégies d'application :**

Les transactions attachées à cette stratégie suscite une proactivité des conseils aux multinationales (juristes spécialises, comptables...) et porte sur :

###### **b.1 - Des prestations de services**

Aisée à opérer, la délivrance d'une prestation administratif, financier, commercial ou technique se contrôle et se constate avec difficulté.

La mère peut recourir à une prestation de gestion (services stratégiques) ce qui donne lieu au versement des managements fées ou bien elle peut fournir des services quotidiennes (assistance à la production, commercialisation...) <sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> BRARD Jean, *Rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale*, Assemblée nationale numéro 1808, Avril 2008, page 52.

<sup>2</sup> OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises Multinationales et des administrations fiscales*, juillet 2010, chapitre VII « Considérations particulières applicables aux services intra-groupe », site officiel.

## **b.2 - Des actifs matériels**

Les associées dans ce cas s'achètent et se revendent les actifs corporels (machines, immeubles, marchandises...). Le groupe procède à une sur ou sous facturation selon le pays, ce qui va permettre de transférer artificiellement les actifs (bénéfices) d'une société vers une autre en contradiction avec le principe de pleine concurrence.

Si ce principe est *in fine* préserve une transaction sous valorisée n'est pas qualifié d'évasion si une autre transaction compense ce qui est sous valorisé<sup>1</sup>.

## **b.3 - Des actifs immatériels**

Ce type de manipulation est une preuve type qu'il est malaise pour l'administration fiscale d'obtenir gain de cause devant la justice lors d'un contentieux de prix de transfert.

## **b.4 - Des transferts financiers**

Les prêts intragroupes constituent le sujet de ce transfert. A travers ce type de manipulation un groupe vise à calibrer les prêts accordés soit dans un Etat à taux d'intérêt élevé soit faible.

Ce transfert est généralement cumulé avec un recours à d'autres leviers d'optimisation tel le produit hybride.

Ces prix de transfert constituent un enjeu pour les Etats et les Multinationales. En fait, ils forment une charge déductible de l'assiette de l'IS pour l'entité qui les versent et un produit taxable pour celle qui reçoit<sup>2</sup>.

A cet égard il faut noter que 'le ring' est une prose de position formelle de l'administration fiscale ou les multinationales interrogent par écrit cette dernière sur la méthode appropriée pour la détermination du prix de transfert.

Ainsi, ils impliquent un groupe multinational et au moins deux administrations fiscales entre lesquelles le pouvoir d'imposition va être réparti sur la même matière.

---

<sup>1</sup> Les accords préalables de prix de transfert bilatéraux, conclus entre les États par lesquels transitent les flux, sont plus sécurisants pour le contribuable que les accords unilatéraux, conclus entre le contribuable et une seule administration.

<sup>2</sup> SELLES Guy, *l'évasion fiscale dans les groupes de sociétés et les firmes multinationales*, thèse, Paris 2, 1981, page 55

A cet égard, une double imposition du même produit est mise en évidence, à part le risque d'une localisation artificielle du produit.

A cette double fin, des méthodes d'évitement de la double imposition sont mise en place à travers l'OCDE.

Selon la loi française les personnes physiques qui transfèrent des fonds à l'étranger ou en provenance de l'étranger sont rendues d'en faire la déclaration lorsque la somme transférée est au moins égale à 10000 euros.

Ce n'est autre qu'un moyen de lutte de l'administration contre les fraudes<sup>1</sup>.

c. Stratégies d'application : Pour pouvoir apprécier les conséquences, les deux stratégies opérées par les multinationales seront détaillées :

- **Une entité tire profit des disparités fiscales nationales en manipulant la valeur de ces prix de transferts**

Survaloriser les paiements effectués dans les Etats à forte pression fiscale.

Sous-valoriser les paiements reçus de ces mêmes Etats.

En fait elle va élever les prix d'approvisionnement de la filiale (acheteuse), diminuer son profit, et augmente celui de la vendeuse (implantée sur un territoire fiscalement faible)

- **Une entité peut localiser les points de départs et d'arrivée des transactions**

Faire de l'entité établie dans un pays à forte fiscalité une entité émettrice

Concentrer les produits afférents dans des entités implantées dans un pays à faible fiscalité.<sup>2</sup>

L'article 9 du Modelé de convention fiscale établi par l'OCDE annonce le principe de pleine concurrence et les lignes directives de détermination des prix de transfert.

En effet, sur un marché concurrentiel, les prix doivent être établies comme si elles étaient afférents à une transaction réalisée entre deux entités indépendantes : Dans le cas échéant, la transaction est affecté d'un prix de marche suivant la théorie classique dite 'principe du juste prix'.

Si le principe n'est pas respecté, l'Etat dit 'lèse' peut réintégrer le prix à l'assiette taxable à son bénéfice.

---

<sup>1</sup> Lamorlette et Rassat , *stratégie fiscale internationale*, Maxima, Paris 2010, page 28

<sup>2</sup> Jurisclasseur, '*fiscalité internationale*', LexisNexis SA, Lyon III 2012, Tome 3, fasc.3844

« 1. Lorsque

a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que

b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant, et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les 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.

2. Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État – et impose en conséquence – des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices.

Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent. »<sup>1</sup>

Pour minimiser ce risque de double imposition (aussi visqueux pour les FMN), un contribuable peut conclure avec les administrations fiscales un accord préalable de prix de transfert pour éviter les redressements fiscaux ou bien après redressement, les administrations peuvent recourir à une procédure amiable pour répartir le pouvoir d'imposition (un arbitrage serait valable dans ce cas)<sup>2</sup>.

#### **d. Méthodologie de fixation des prix de transfert**

Selon le cas, la détermination des prix de transfert se fait à travers une des trois méthodes traditionnelles suivantes :

##### **d.1 - Méthodes fondées sur les transactions :**

###### **d.1.1 - Prix comparable non contrôlé**

Il s'agit de la méthode la plus simple dite 'de prix comparable sur le marché libre'.

---

<sup>1</sup> LAMORLETTE et RASSAT , *Stratégie Fiscale Internationale*, Maxima, Paris 2008, page 28

<sup>2</sup> نشيد سوزي ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت، ٢٠٠٩ ، ص ١٩٣

Le prix est celui convenues par deux entreprises indépendantes dans des circonstances similaires. Cette stratégie trouve ses limites quand les éléments de comparaison font défaut.

#### **d.1.2 - Méthode de prix de revente**

Appelé méthode 'du prix de revente', elle prend le prix auquel un produit acheté a une associée est revendu a une indépendante. Puis on retranche une marge sur prix de revente, après cela les prix obtenu est considère prix de pleine concurrence.

#### **d.1.3 - Méthode du prix de revient majeure**

Consiste à retenir comme point de départ le prix de revient de la vendeuse et lui ajouter une marge estime normale.

### **d.2 - Méthodes fondées sur les niveaux de profits**

#### **d.2.1 - Méthode de la marge nette transactionnelle**

Déterminer la marge nette que réalise une entreprise dans une transaction et la comparer à la marge normale d'une autre entreprise dans des conditions de pleine concurrence.

#### **d.2.2 – Méthode de répartition du profit**

Déterminer la répartition normale des bénéfices entre deux entreprises indépendantes et les comparer avec une répartition dans des conditions identiques mais en éliminant les conditions spéciales des entreprise associées.

Les actifs immatériels, sont intangibles et peuvent alors être loges plus facilement dans des territoires a faible fiscalite.<sup>1</sup>

### **e. Illustration de transactions dommageables : Submiller**

**SubMiller** possède plusieurs brasseries sur le continent africain. Des prix sont versés par les entités en Afrique à des sociétés implantées aux Pays-Bas et en Suisse et des financements par la dette sont effectués.

Ce groupe d'entreprises associées élimine presque la totalité de ses impôts. Ainsi a Ghana, Sabir opère plusieurs schémas d'optimisation fiscale cumulatifs :

- les marques de bières sont détenues par une filiale aux Pays-Bas comme redevances pour l'utilisation des droits associés
- verse du management fees à une filiale en suisse comme rémunération de services

---

<sup>1</sup> BAUMERT France, *La Gestion des Prix de Transfert par les Sociétés Françaises*, université ROBERT SCHUMAN, DEA de droit public, 2003-2004, [www.memoireonline.fr](http://www.memoireonline.fr)

- rémunère une filiale à une filiale à Maurice d'où elle a acheté ses fournitures. Ces schémas masquent des manipulations de prix de transfert.<sup>1</sup>

Les administrations cherchent à appréhender la marge normale qui devrait résulter des transactions intragroupes et écarter la marge apparente telle qu'elle résulte des manipulations des prix de transfert.

Ainsi l'article 57 n'est autre qu'un moyen de contrôler les prix de transferts à travers une répression de toutes opérations constitutives de transfert indirect de bénéfices à une société interposée

L'administration a mis en œuvre une procédure d'accord préalable qui permet à une multinationale de s'assurer que les prix de transfert n'entrent pas dans les prévisions de transfert de bénéfices au sens de l'article précédent.

#### **f. La restructuration fiscale d'entreprise**

Nommé en anglais ' Business restructurant' ,ces opérations permettent de redéfinir artificiellement les flux intragroupes à des fins d'optimisation.

Il s'agit de ' redéploiement transnational par une entreprise multinationale de ses fonctions, actifs et/ou risques' selon l'OCDE.

Le soupçon naît sur la légitimité de telles opérations, quand le transfert d'actifs est réalisé vers un état non coopératif ou à régime fiscal privilégié.

Cette manipulation se fait au moment de la restriction avec un transfert d'actif entre Etats ce qui fait perdre le pouvoir d'imposer au premier Etat.

Et après la restructuration avec la réorganisation des flux intragroupes (transformer les distributeurs de plein exercice en distributeurs limités ; Transformer le fabricant de plein exercice en simple sous-traitants ; centraliser les actifs incorporels dans une holding...)

Exemple : contrats de façonnage où les fabricants se transforment en façonniers tandis que leur siège social est dans un Etat accueillant fiscalement.

Le façonnier produit et transfère l'actif à la mère qui assure sa vente. La masse taxable est transférée donc de l'Etat fabricant de la filiale vers l'Etat moins taxateur de la mère.

---

<sup>1</sup>LORENZORI Jean, *Du bon usage de la gestion et optimisation fiscale par l'expert - comptable dans les TPE*, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, France, 2001, [www.memoireonline.fr](http://www.memoireonline.fr), page 36

## **2. Financement intra-groupe ‘ la société holding’**

### **a. Notion des holdings financières**

Une holding profite des dividendes obtenus grâce aux titres de participation qu'elle détient dans d'autres sociétés. Toutefois ces dividendes sont taxés dans leur chef comme tant des bénéficiaires de ces dernières. L'optimisation est réalisée ici par le simple placement sous un régime favorable qui permet d'éviter l'imposition de ces dividendes.

**b. Privilèges fiscaux :** Au Liban, une holding peut diriger d'autres sociétés dans lesquelles elle possède des actions, ou encore consentir des prêts donner des garanties à celles-ci, à condition de posséder au moins 20% de leur capital. La holding peut également posséder des brevets d'invention, des marques et autres droits par le biais de l'achat, du legs, de la tutelle ou encore du don, et les louer à des firmes localisées au Liban et à l'étranger. Concernant les impôts exigibles, la holding est redevable de l'impôt de 10% sur: l'intérêt des prêts accordés à des sociétés fonctionnant au Liban, à condition que l'échéance de ces prêts soit inférieure à trois ans; et les gains perçus par la société holding lors de la cession de ces actions ou parts détenus dans des sociétés libanaises dont elle a été propriétaire durant une durée de moins de 2 ans.

Quant aux exonérations fiscales, la holding est exclue de l'impôt sur les sociétés. Le législateur est allé encore plus loin pour éviter de soumettre les distributions effectuées par les holdings à l'impôt de distribution. Nous proposons donc de soumettre les distributions effectuées par la holding à ses actionnaires à l'impôt de distribution (titre III). L'inverse serait une discrimination envers des sociétés n'appartenant pas à un groupe déterminé. Ce qui légifère cette pratique en France est l'article 216 du CGI qui permet d'exonérer partiellement d'IS les dividendes reçus par une société mère de sa filiale. Mais pour que cet article soit appliqué dans une société holding, la société mère doit détenir au moins 5% du capital de la filiale : il s'agit d'une condition de détention. Le fait que ces dividendes sont soumis dans son chef à l'impôt sur les sociétés aboutit à la légitime neutralisation de la double imposition : il s'agit d'une condition de non-passivité. Une exception à la règle est stipulée dans plusieurs lois affirmant que ce mécanisme n'est pas justifié si la société filiale est implantée dans un Etat non-coopératif. La participation-exemption néerlandaise en est un exemple d'une loi étrangère favorable<sup>1</sup>.

## **3. Les entités hybrides**

Les juristes qualifient ce mécanisme de 'voie tortueuse' de l'optimisation fiscale. Ces entités sont des instruments considérés différemment par les législations ce qui permet aux multinationales de bénéficier d'un traitement fiscal plus favorable que si elles étaient considérées de la même façon : Ce point faible permet aux Entreprises d'obtenir des multiples déductions fiscales<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Décret numéro 45 date du 23 juin 1983 au Liban sur les sociétés Holding

<sup>2</sup> OCDE, Dispositifs hybrides – Questions de politique et de discipline fiscales , site officiel, 2012

L'OCDE les définit comme étant :

‘ Des instruments dont le régime fiscal est différent dans les pays concernés, étant le plus souvent considérés comme titres de dette dans un pays et comme titres de participation dans un autre’

Ces entités se voient appliquer une transparence fiscale dans un Etat alors qu'elles sont considérées opaques dans un autre, ce qui entraîne une double déduction.

Un rapport de l'OCDE a souligné l'impact budgétaire de ce mécanisme sans pouvoir démontrer les sommes en jeu.

Exemple : Une société mère Starbucks implantée en Amérique, et une filiale Starbucks implantée au Liban.

La mère finance la filiale au moyen d'un titre hybride, qualifié comme obligation par le Liban et comme action par l'Amérique.

La rémunération de ce titre de dette versée au Liban est un intérêt déductible de l'assiette taxable de Starbucks Lebanon.

La rémunération perçue par Starbucks USA n'est pas considérée comme produit imposable mais comme produit de participation car c'est un dividende donc exonéré en application du dispositif mère-fille.

#### **4. La création de captives d'assurance**

Une multinationale souscrit des polices à des sociétés d'assurance pour couvrir ses risques en versant des primes déductibles du résultat. Le recours à l'optimisation fiscale est réalisé une fois cette dernière décide d'internaliser cette fonction en son sein et constitue une captive d'assurance. Cette pratique permet d'obtenir des conditions d'assurance plus favorables à cette captive immatérielle (flux intragroupe) surtout si cette dernière est localisée dans un Etat fiscalement accueillant<sup>1</sup>. L'optimisation est renforcée quand ces captives intragroupes sollicitent un certificat d'exonération fiscale auprès du ministre des Finances. Le conseil d'analyse économique affirme que les Bermudes attirent un tiers des marchés des captives d'assurance.

#### **5. La déductibilité des charges financières**

Pour financer leur activité, les multinationales ont recours à l'endettement ou à l'augmentation de leur capital. Or l'augmentation du capital implique un versement de dividendes non déductible de l'assiette taxable. Vis-à-vis cette loi, les entreprises vont se diriger vers le choix le plus optimal fiscalement et se financer par emprunt<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> les holdings sont soumises à un traitement fiscal spécifique, envisagé par le décret n° 45 daté du 23 juin 1984

<sup>2</sup> KHOUFI et LAADHAR, « *La gestion du résultat comptable à travers les accruals* », RCF N°69, Editions Raouf YAICH, 2005, page 23

Les charges afférentes à l'emprunt étant déductibles du résultat, ce qui va minoriser la cotisation d'impôt : c'est l'attractivité fiscale du financement par la dette.

### **L'exonération de certains produits**

La détention par emprunt de titres dont les produits sont exonérés d'impôts permet d'optimiser fiscalement.

Les '**niches Copés**' désignent l'articulation de l'exonération de charges financières et des plus-values de certains titres de participation.

Des reformatations de loi de finances ont été faites pour limiter les stratégies d'optimisation en encadrant la déductibilité<sup>1</sup>.

Exemple : **Google** acquiert pour un montant de 100 une entreprise B irlandaise ayant comme actif un rendement avant impôt de 7%. Google et B forme un régime mère-filiale. Google contracte un emprunt de 8% pour acquérir B, l'opération n'étant pas très favorable car le coût 8% est supérieur au rendement 7%, le recours à l'exonération de produits va rendre l'opération plus optimale.

Les dividendes produits de B sont taxés dans son chef (taux moins élevé), et remontent à Google nettement (soit 6.5%).

Comme il s'agit du régime mère-filiale, il y a exonération d'impôt de ces dividendes selon la loi en vigueur et une déduction de charges financières de participation. Le gain brut de Google (dividende reçu + économie d'IS) sera supérieur au coût de l'opération (charge financière ou coût + % non exonéré). Le régime fiscal présente alors un gain à Google<sup>2</sup>.

### **6. Les intérêts notionnels : une optimisation abusive**

Ce régime permet un traitement symétrique entre dette et equity : c'est un traitement fiscal identique du capital et de la dette.

En fait, les capitaux se voient affectés d'intérêts fictifs dont le taux est celui des obligations sur 10 ans et ayant un montant déductible.

Il existe des boucles de financements fictives : un prêt consenti par une société dans un pays fiscalement accueillant donne lieu à une déduction fiscale dans un autre pays moins favorable. Ainsi, les produits ne sont pas imposés dans ce premier pays du fait de la déduction des intérêts notionnels.

---

<sup>1</sup> OECD, Conseil d'analyse économique, note d'analyse n° 222 « Centres financiers offshore et système bancaire "fantôme", 2011, site officiel.

<sup>2</sup> LAMORLETTE et RASSAT, *Stratégie fiscale internationale*, 3ème édition, Editions MAXIMA, Paris, 1997, page 152.

L une société libanaise crée une société B en Belgique en la dotant d'un capital de 10 millions de dollars. L'emprunte la somme d'une banque tierce et justifie sa création par la décision de faire de B un centre financier. B va prêter ces 10 millions à F1 et F2 françaises (F2 forme une intégration fiscale avec F).

Une charge d'intérêt est constatée chez L pour l'emprunt contracté de la banque.

De plus une charge d'intérêt est constatée chez F1 et F2 pour le prêt accordé à B.

D'autre part L reçoit les dividendes de B (bénéfices formes d'intérêts d'emprunts)

B va faire une déduction dite 'déduction capital à risque' sur le revenu de sa loi en vigueur : capital risque x taux de référence<sup>1</sup>. C'est l'intérêt notionnel qui va éliminer quasiment les résultats taxables en Belgique et par conséquent l'intérêt versé par F1 et F2 seront quasi exonérés aussi.

## **7. Procédé de démembrement de propriété**

Les personnes vont faire un démembrement de propriété qui sert comme outil nécessaire afin de recourir à l'optimisation fiscale<sup>2</sup>.

C'est un acte juridique de division de la propriété en nue-propriété et usufruit afin de réduire les coûts fiscaux.

L'usus est le droit d'utiliser le bien, alors que le fructus est le droit d'en percevoir les fruits. Ces deux sont pour l'usufruitier, par contre l'abusus (droit de disposer du bien) est pour le nu-propriétaire.

Dans ce cas pas de vente sans accords. Le démembrement prend fin au décès de l'usufruitier, l'autre devient propriétaire sans droit de succession à payer.

Ce mécanisme est applicable uniquement sur un bien immobilier et les comptes titres.

---

<sup>1</sup> NJIME Honore, ' *Les leviers fiscaux des opérations de financement et d'intégration par les entreprises de leur environnement* ', Pour l'obtention du Doctorat en droit fiscal, Rouen, 1995

<sup>2</sup> BRARD Jean, *rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale*, Assemblée Nationale, 2008, [www.assemblee-nationale.gouv.fr](http://www.assemblee-nationale.gouv.fr)

## **B. Mesure de l'ampleur du phénomène au XXe siècle**

Quantifier la présence de l'optimisation fiscale est une tâche difficile à faire. Dans le rapport BEPS<sup>1</sup>, l'OCDE a démontré qu'une tentative de chiffrage précis est presque impossible et 'qu'il est difficile de parvenir à des conclusions fiables sur l'ampleur du phénomène sur la base des données existantes'.

Toutefois certaines variables amènent à considérer qu'un découplage entre lieu de 'réalité économique' (ou lieu d'implantation et de production) et lieu de 'réalité fiscale' (ou lieu où les bénéfices sont décaés et taxes) se met en place.

Au sein des crises économiques et financières, des fluctuations s'opèrent masquant les choix de politique fiscale des pays.

Ainsi il serait hasardeux d'observer les croissances et les baisses du taux légal moyen de l'IS et de tirer une conclusion sur la présence de telle pratique.

D'autre part, plusieurs études ont tenté d'examiner la perte subie par les Trésors publics du fait de l'application agressive du phénomène, notamment par l'ensemble dénommes GAFAM.<sup>2</sup>

Cependant les méthodes d'évaluation retenues ne sont pas suffisamment précises. Citons à titre d'exemple une étude menée par Greenwich Consulting sur les effets de cette pratique utilisée par les acteurs dits OTT.

	<b>Chiffre d'affaire déclaré</b>	<b>Chiffre d'affaire réalise</b>	<b>IS payes par les OTT</b>	<b>ISS sans optimisation</b>
<b>Google</b>	<b>1009 Mds</b>	<b>8.13 Mds</b>	<b>37.5 M</b>	<b>828.7 M</b>
<b>Apple</b>				
<b>Facebook</b>				
<b>Microsoft</b>				
<b>Amazon</b>				

*'Etude comparative internationale sur la fiscalité spécifique des opérateurs telecoms'*

<sup>1</sup> Base Erosion and Profit Shirting, projet de l'OCDE sur l'érosion fiscal, 2015

<sup>2</sup> Acronyme signifiant les numériques Google, Apple, Facebook, Microsoft et Amazon

<sup>3</sup> PARTOCHE ET OLIVIER, *Le taux de taxation implicite des bénéfices en France*, Trésor-eco, numéro 88, 2011

De sa part, le **taux effectif d'imposition** (TEI) ne permet pas d'isoler le phénomène<sup>1</sup>. En effet, un TEI faible peut être résultant de l'habileté fiscale de comptable et alors de l'application stricte des règles fiscales sans intention de schémas fiscaux agressives.

Quant au **IDE**<sup>2</sup>, l'observation du taux élevé de ce dernier au sein d'un Etat non développé économiquement prouve un découplage entre l'activité de production dans le pays source et sa traduction fiscale dans un autre. Le Liban par exemple applique un taux d'imposition avantageux, les transactions connaissent alors une forte croissance.

Le législateur a travers l'article 32 du code fiscal a voulu en faire un moyen stratégique pour attirer les investissements étrangers sur le territoire libanais.

Les flux d'investissements directs étrangers (IDE) mesurent l'attractivité d'un pays en dépit de son taux d'impôt :

Selon le rapport dès la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) le Liban a réussi à maintenir un niveau constant d'investissements directs étrangers qui ont enregistré une hausse de 6,6% d'année en année pour atteindre 3,1 milliards de dollars en 2014.

Ainsi certains flux 'anormaux' selon le rapport BEPS peuvent être révélateurs de comportement d'optimisation.

Malgré cela, une évaluation précise de l'importance du phénomène ne peut être faite, il s'agit ici d'un simple témoignage d'une internationalisation et d'un transfert des produits vers les territoires à fiscalité privilégiée.

**Conclusion Partielle :** En guise de conclusion, les FMN à travers leur régime mère-filiale pratiquent des montages fiscaux artificieux tout en cherchant à optimiser leur charges fiscales à travers des mécanismes divers légifères. Ce phénomène d'optimisation fiscale est l'enjeu de ce siècle est ne cesse de progresser avec la prolifération des multinationales au 20eme siècle.

---

<sup>1</sup> TEI rapporte la somme de l'impôt exigible et diffère au résultat imposable consolidé

<sup>2</sup> investissements qu'une unité institutionnelle résidente d'une économie effectuer dans le but d'acquérir un intérêt durable

<sup>3</sup> Article 32 du Code fiscal : les bénéfices des sociétés de capitaux (les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés en commandite par actions pour les associés commanditaires) sont soumis à un impôt s'élevant à 15 %

## **Deuxième partie**

### **L'impact de l'optimisation fiscale sur la Souveraineté**

# **Chapitre I : L'enjeu de mondialisation fiscale et la Souveraineté fiscale**

## **Section I : La souveraineté étatique et ses prérogatives**

### **A. Le support juridique d'une souveraineté fiscale**

**1. Notion doctrinale :** Ce critère nécessaire à l'existence de l'Etat a été consacré par la pratique internationale. Il est retenu par l'article 2 de la Charte des Nations Unies du 26 juin 1945, qui dispose: " l'organisation est fondée sur le principe de l'égalité souveraine de tous ses membres".

La souveraineté fiscale dérive de la souveraineté étatique territoriale. Elle appartient donc aux collectivités publiques qui en disposent. Cette souveraineté consiste en trois prérogatives :

- La souveraineté législative (droit de décréter des impôts par voie légale)
- La souveraineté administrative (droit de percevoir l'impôt)
- La souveraineté sur le produit (droit de disposer du produit de l'impôt)<sup>1</sup>

En droit international public, le mot souveraineté désigne le pouvoir de l'Etat de déterminer et conduire librement sa politique intérieure et extérieure. Les seuls limites à son action étant ses propres engagements et le droit international.

C'est un principe fondamental des relations entre les Etats qui se trouve à la base de la coopération.

Définie comme la réunion d'une compétence fiscale et d'un pouvoir fiscal. 'La souveraineté fiscale ne se confond pas nécessairement avec la souveraineté politique' selon le professeur Cartou<sup>2</sup>.

La doctrine roumaine montre que c'est un moyen par lequel le pouvoir de l'Etat atteint ses objectifs sur l'organisation et le développement des relations sociales internes et extérieures.

Ce principe consiste à définir l'étendue géographique de la compétence fiscale de l'État et suppose un pouvoir politique, le pouvoir d'imposer et donc aussi d'exempter.

On peut se référer à Jean Bodin (1530-1596) qui place la souveraineté, perpétuelle, absolue et indivisible comme le principe de l'État pour établir des lois générales.

Certes, ce pouvoir s'il est exercé de manière absolue conduit à la tyrannie : en cette matière, le consentement à l'impôt est selon Bodin une nécessité, une analyse qui intéresse la sociologie du contribuable.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> PICOVSCHI, *Charte du contribuable vérifié : «verre d'alcool du Condamné» ou «véritable outil de défense»* ?, Le figaro, 03 février 2011.

<sup>2</sup> CARREAU Dominique, *droit international économique* , Dalloz, 2010, 4 eme Edition, page 718

<sup>3</sup>BODIN Jean, *Droit fiscal*, 1986, livre I, chapitre 10, page 185

Sur le plan interne, la souveraineté fiscale est la compétence exclusive de l'Etat, ne peut être partagée, et l'état ne répond pas à aucun tribunal ou organisme international dans ce domaine. Comme on l'a déjà cité la souveraineté fiscale implique le droit national pour déterminer les impôts.

D'autre part, comme étant l'instrument le plus important de la politique économique et sociale des gouvernements chaque État dispose d'une totale liberté de choisir le système fiscal, y compris : les impôts, les moyens d'imposer, l'assiette fiscale, le mode de paiement, les pénalités et les sanctions.

Le droit d'imposer et de percevoir les impôts sur un territoire est l'attribut exclusif de la souveraineté fiscale d'un Etat.

La doctrine a montré que l'Etat a un territoire propre et une souveraineté propre, il jouit alors de la souveraineté territoriale : ainsi il est maître absolu en matière fiscale.

C'est dans sa souveraineté territoriale que l'Etat a le pouvoir d'imposition illimité.

En matière d'impôts, ce pouvoir est absolu au-dedans de son territoire mais nul en dehors de son territoire.

Que ce soit au regard du droit international public ou au regard du droit constitutionnel interne, la souveraineté peut avoir des contenus différents selon le domaine. On parle ainsi de souveraineté économique, de souveraineté fiscale, de souveraineté politique, ...La souveraineté fiscale semble cependant être la pièce maîtresse de la souveraineté (tout court) des Etats et mérite d'être explicitée, selon l'affaire Wimbledon 1923.

L'expression ne doit pas non plus être confondue à une notion voisine qu'est l'autonomie fiscale. Selon André Bara lari, « tandis que l'autonomie est une question de degré, la souveraineté elle, est une question de nature ». L'autonomie fiscale est la capacité d'une collectivité non souveraine d'ajuster ses recettes à ses dépenses.

Les États sont donc entièrement souverains en ce qui concerne l'élaboration de leurs législations et l'organisation de l'administration fiscale, le recouvrement de l'impôt et la lutte contre la fraude fiscale.

La coopération transfrontière entre les administrations fiscales des États ne peut être vraiment efficace sans confiance mutuelle et solidarité entre les États membres.

Plus tard, suite à l'expansion de la mondialisation, de la libre circulation des personnes et des capitaux et de l'évasion fiscale, il est devenu nécessaire de diminuer la souveraineté fiscale des États dans le domaine de la fiscalité directe.

En effet les traités communautaires ont instauré une nouvelle forme de l'ordre juridique au profit duquel les États ont limité leurs droits souverains.

Pour renforcer le respect des règles aux niveaux national et transfrontière, il faut que les contribuables soient mieux sensibilisés aux règles fiscales.

À notre avis, afin de ne pas porter atteinte à la souveraineté des États, un code du contribuable doit être conçu, reflétant les droits fiscaux, et aussi des obligations fiscales. Cet instrument doit être un guide utile pour le contribuable, traduit dans toutes les langues officielles.

La création d'un code international du contribuable fixant des principes fondamentaux ne donnant pas lieu à de multiples interprétations pourrait effectivement être utile et sécuriser les entreprises.

En outre, cela servirait à mettre en commun les meilleures pratiques observées dans les États, par exemple par l'élaboration de lignes directrices en matière de rationalisation des pratiques administratives et de suppression des charges inutiles pesant sur les entreprises<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> CODE EUROPEEN, CONFEDERATION GENERALE DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES, Mai 2013, disponible sur : [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr).

## **2. Le rôle de la politique fiscale**

La politique fiscale et la souveraineté fiscale sont interdépendante, il serait alors vain qu'un Etat prétend être dote de la souveraineté fiscale mais ne puisse pas opère le moindre control fiscal. Dans un état de droit aucun contrôle fiscal ne peut être légalement mis en œuvre sans que ses conditions soient préalablement déterminées.

Réciproquement la réunion d'une compétence et d'un pouvoir fiscal donc la souveraineté fiscale nécessite des contrôle fiscaux.

En effet, « L'impôt est un acte de souveraineté de l'Etat, il est même, l'un des critères de l'existence d'une puissance publique et l'une des manifestations les plus évidentes de celle-ci »<sup>1</sup>.

### **a. Notion de politique fiscale**

Le système fiscal opère par un Etat, définit sa politique financière et qualifie a souveraineté fiscal, de sorte que l'évolution de l'un développe les effets de l'autre.

Les juristes affirme que la politique fiscale est l'outil essentiel d'orientation des impôts étatiques selon les objectifs économiques, sociales et politiques visés.

Cette notion porte sur un ensemble de règles techniques, législatives complémentaires, permettant de définir l'assiette taxable et les critères économique à prendre en considération lors de la stipulation de regelés juridiques conformes a lu système en vigueur<sup>2</sup>.

Historiquement la notion de politique fiscale et de l'importance de l'impôt a évolué , commençant par la définir comme étant

« Les revenus de l'Etat sont une portion que chaque citoyen donne de ses biens pour avoir la sécurité de l'autre ou pour en jouir agréablement » (Montesquieu).

La nouvelle tournure est affirmée comme suit :

'Une Contribution Commune est indispensable, elle doit être également répartie entre les citoyens en raison de leurs facultés' (Déclaration des droits de l'Homme de 1789, Art. 14.).

Cette politique est un outil de réalisation de plans dans le but d'exécuter les projets de développement et de services publics au bénéfices des citoyens<sup>3</sup>.

A cet égard, un Etat suit une stratégie financière en se basant sur un régime fiscal spécifique et bien défini.

---

<sup>1</sup> الحارس حكمت، السياسة الضريبية ، دار وهدان، الحيرة ، ١٩٩٣، ص. ١١

<sup>2</sup> R. YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2007*, Editions Raouf YAICH, 2007, page 112

<sup>3</sup> السيد عبد المولى ، الضرائب والمعاملات الدولية ، دار النهضة العربية ، بيروت، ١٩٩٨، ص ٣٤

Les experts en matière fiscale, énumèrent les caractéristiques de la politique fiscale comme suit :

- C'est un outil à viser économique financier
- C'est un ensemble de stratégies cumulatives non dispersée
- Elle profite des outils fiscaux probables et non pas sur uniquement
- Opère un choix sélectif des impôts les plus efficaces
- Stipule les marges d'imposition
- Enumère les priorités et les projets nécessaires<sup>1</sup>

#### **b. Les principes fondamentaux**

En mettant en œuvre le régime fiscal, le législateur doit prendre en considération les règles ayant des effets directs sur la politique fiscale de l'Etat.

Ainsi il n'est pas suffisant qu'un régime soit uniquement efficace (malgré l'importance de cette règle) mais il faut aussi que la règle soit conforme et complémentaire avec la règle d'équité.

Cependant, toute contradiction entre les deux risque de produire des effets négatives touchant la souveraineté fiscale d'un Etat.

Le système fiscal devrait, autant que possible, être équitable dans ses effets sur les contribuables comme la capacité de payer et les prestations reçues.

En outre, les effets de la fiscalité devraient être compatibles avec les objectifs sociaux et économiques du pays. En effet, la fiscalité est de plus en plus liée à l'économie et à des objectifs comme l'augmentation du revenu national, la stabilisation de l'économie, le maintien des emplois, l'encouragement des investissements et l'augmentation des flux d'achat des consommateurs<sup>2</sup>.

Le pouvoir d'imposition donne les moyens de gouverner car il fournit à l'État les moyens de mettre en œuvre ses politiques publiques.

Les principes généraux sont respectivement, le principe d'équité, de conscience, économie, conformité, pouvoir de recouvrir et d'égalité.

---

<sup>1</sup> SELLES Guy , *l'évasion fiscale dans les groupes de sociétés et les firmes multinationales*, thèse, paris 2, 1981, page 86.

<sup>2</sup> عواضة حسن ، *المالية العامة* ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٧٣ ، الطبعة الثالثة ، ص ٣٩٥

**b.1 - Principe de Territorialité :** La taxation se fait ici en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les Entreprises dans un pays, ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à ce même pays par une convention internationale relative aux doubles impositions<sup>1</sup>.

C'est une circonscription de l'assiette de l'impôt sur les sociétés limités aux bénéfices générés sur le territoire.

L'imposition est limitée dans l'espace, l'impôt n'est dû que sur les revenus réalisés sur le territoire libanais (article 3 et 46 décret-loi n°144)

Le critère de la réalisation est la provenance du dit profit du dit territoire.

En d'autres termes, il faut que l'activité génératrice du revenu ait été déployée sur le territoire libanais.

Ainsi le principe de la territorialité assimile l'étranger au national qu'il soit résident au Liban ou l'étranger, et les imposer si les activités génératrices de leur revenu ont été effectuées au Liban.

**b.2 - Le principe d'égalité :** Le principe d'égalité devant l'impôt consacré par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme affirme que :

‘ Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administrations, une contribution commune est indispensable<sup>2</sup>.

Elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés’

Ainsi l'optimisation à travers ces montages juridiques contrevient à ce principe car la charge n'est plus répartie selon les facultés contributives de chacun.

**b.3 - Le principe De légalité :** Les règles concernant l'assiette, le taux, et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures sont fixées par la loi, donc votés par le pouvoir législatif<sup>3</sup>. Par conséquent, tout impôt non voté par le pouvoir législatif est illégal

**b.4 - Le principe de la nécessité de l'impôt:** ‘Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée’<sup>4</sup>.

En vertu de cet article 14 de la Déclaration des droits de 1789, le Conseil Constitutionnel a reconnu une valeur constitutionnelle à ce principe.

Il en résulte que la validité d'une imposition ne peut être contestée dès lors que celle-ci constitue une recette du budget qui concourt aux conditions de l'équilibre budgétaire général.

---

<sup>1</sup> Jurisclasseur, ‘*Procédure fiscale*’, LexisNexis SA, Lyon III 2013, Tome 1, page 22

<sup>2</sup> CAA Nantes, arrêt 16 février 2009, numéro 07-3143, SA compagnie des Génaux, RJF, numéro 622

<sup>3</sup> LAMARQUE Jean, *fiscalité écologique et égalité devant l'impôt*, Dalloz, 2001, page 199

<sup>4</sup> Jurisclasseur, ‘*Procédure fiscale*’, LexisNexis SA, Lyon III 2001, Tome 1, fasc.112

### c. Les objectifs visés d'un régime fiscal

Les objectifs diffèrent selon le développement de l'Etat concerne :

**Dans les pays développés :** ces pays reposent généralement en premier lieu sur les impôts sur les revenus, puis sur la production nationale et sur les impôts douaniers en dernier lieu.

Ces pays ont une économie diverse et un PIB élevé ce qui influence positivement la structure fiscale de l'Etat.

Les pays développés attachent une grande importance à leurs politiques fiscales car elles constituent le moyen principal de promouvoir leur sécurité nationale

Ainsi, ces pays n'ont pour but que conserver la stabilité économique et le développement équitable de ce secteur.

**Dans les pays les moins-développés :** ces pays souffrent d'un manque de ressources naturelles national permettant de répondre aux besoins des citoyens, ce qui rend nécessaire de développer la politique fiscale dans le but d'augmenter les épargnes et le travail et les investissements étrangers.

Les objectifs généraux d'une telle politique sont<sup>1</sup> :

#### **c.1 - Sur le plan économique**

##### **c.1.1 - Financière**

Les états cherchent à acquérir des résultats permettant de couvrir les dépenses publiques à travers les impôts.

Il s'agit de l'objectif financier, en effet les revenus occupent une place importante dans la survie des établissements étatiques et dans les services offerts au public.

A cet égard, un Etat se trouve obligé de faire attention à ces revenus fiscaux et de les bien investir dans des projets prioritaires afin de conserver le respect des citoyens et sa souveraineté étatique.

##### **c.1.2 - Economique**

Le but principal dans ce domaine est le développement économique remarquable à travers l'encouragement de la production locale et des investissements<sup>2</sup>.

Ceci incite à ce que la politique fiscale suivie soit complémentaire aux stratégies financières qui règnent dans un même Etat.

---

<sup>1</sup> فرحات فوزت ، التشريع الضريبي العام ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١١

<sup>2</sup> السيد عبد المولى ، المالية العامة ، دار الفكر العربي ، بيروت ، ١٩٩٨ ، ص ٣١٠

### **c.1.3 - Décentralisation des projets économiques**

La centralisation est l'enjeu de la mondialisation, surtout avec l'apparition des firmes multinationales qui cherchent à conquérir le marché mondial à travers la fusion et les mécanismes opérèrent.

La solution vis-à-vis ce phénomène consiste à ce que l'Etat choisi dans sa politique a élevé les taux d'imposition selon les étapes de production d'une entité, ce qui augmente les frais d'une société et empêche toute tentative de centralisation<sup>1</sup>.

### **c.1.4 - Financer les projets de développement**

L'impôt est un facteur essentiel dans le développement de tous les secteurs. Toutefois l'importance du fisc diffère d'un pays à un autre, citons à titre d'exemple son rôle capital dans la vie économique des pays arabes non pétroliers. A cet égard ont rappelé la nécessité de chercher à évoluer les législations et les régimes en vigueur afin de pouvoir surmonter les défis économiques et financiers.

### **c.1.5 - Encourager à épargner et investir**

Ceci est réalisé à travers l'exonération et les avantages fiscaux qui encouragent l'investissement.

Diminuer les taux d'imposition sur le revenu ce qui augmente le pouvoir d'achat et d'épargne d'une part, et prendre en considération le statut familial de chaque contribuable d'autre part<sup>2</sup>.

### **c.1.6 - Encourager la production locale**

Cet Object est accompli quand l'Etat exige des taxes douanières élevées sur les produits importés, et quand il stipule des déductions au bénéfice des sociétés locales, soit à travers des avantages occasionnels, soit à travers des avantages à longs termes.

## **c.2 - Sur le plan social**

Le rôle social de l'Etat a été mis en relief à travers Jean Jacques Rousseau dans son livre le contrat social. Voltaire et Marx ont réaffirmé ce rôle, c'est pour ces raisons que la fiscalité prend soin du secteur social aussi.

### **c.2.1 - Redistribution du revenu**

C'est le cas de la redistribution du revenu sur les citoyens à travers une stratégie fiscale consacrée dans la politique suivie dans les impôts sur les revenus, ainsi qu'à travers l'imposition successorale élevée sur les produits secondaires.

---

<sup>1</sup> GOTHIERE Bruno, *les impôts dans les affaires internationales*, trente études pratiques, Lefebvre, paris, 6<sup>ème</sup> Edition, page 341.

<sup>2</sup> OECD, *Perspective d'investissement international*, 2006, chapitre 6, page 71.

La distribution équitable est une notion ambiguë, elle peut être définie comme étant une distribution à Egalité totale entre les contribuables, ou bien comme étant une distribution proportionnelle conforme à la production de chacun.

### **c.2.2 - Résoudre le problème d'habitation**

Ce problème est fréquent dans les pays moins développés qui offrent des exonérations fiscales sur le capital investi dans le domaine d'habitation ou bien qui réduisent l'imposition sur les territoires d'habitation, ce qui incitent les gens à construire sur ces endroits.

### **c.2.3 - Combattre les délinquances**

Un Etat peut à travers cette stratégie fiscale éviter des délinquances et des problèmes sociaux répandus comme l'alcoolisme. Ainsi, l'état impose la production et la vente de ces produits avec un taux élevé. Cette situation est identique à celle qui s'est passée au Liban avec la loi de 2011 contre la fume dans les endroits à critères spécifiques. Cette loi a été accompagnée d'une augmentation du taux des taxes d'importation des cigarettes.

### **c.2.4 - Orienter la fertilité**

Le taux de fertilité est un problème actuel qui peut être soit exagère soit trop bas. A cet égard, l'Etat diminue le taux d'imposition sur les nouveau-nés et offre des exonérations et des avantages fiscaux diverses afin d'encourager les gens à accoucher. C'est le cas de la Chine de nos jours.

## **c.3 - Sur le plan politique**

La stratégie fiscale opérée par un Etat joue un rôle essentiel dans la vie politique. Ce choix peut être en faveur de relations avec d'autres Etats permettant ainsi à développer leur pouvoir. Le secteur gouvernemental par exemple prend soin de cette politique afin de combler les problèmes de chômage et d'inflation. Quant au secteur familial, le régime fiscal influence le niveau de vie d'une famille en éliminant les différences entre classes sociales.

## **d. Les mécanismes de la politique fiscale**

Les objectifs ne peuvent être réalisés sans des mécanismes stipulés dans le droit fiscal en vigueur.

### **d.1 - Les exonérations fiscales**

C'est le fait qu'un Etat laisse tomber son droit d'imposition au bénéfice de quelques contribuables en contrepartie de leur activité bien définie et dans des circonstances spécifiques<sup>1</sup>. Le droit peut exonérer aussi l'imposition sur les revenus de l'investisseur étranger. Le législateur libanais par exemple avance par l'article 9 du Code fiscal que: «Les bénéfices reçus par des sociétés libanaises suite à la détention d'actions ou parts sociales dans d'autres sociétés libanaises ne sont pas soumis à l'impôt du titre I...»<sup>2</sup>. Les bénéfices sont imposés dans les sociétés distributrices, sans tenir compte du degré de participation de la société bénéficiaire des dividendes dans le capital de la société émettrice. Le législateur tient à cette disposition juridique. En effet, imposer par deux fois les sommes distribuées à une autre société équivaut à ignorer le principe de l'égalité devant l'impôt.

---

<sup>1</sup> SELLES Guy, *l'évasion fiscale dans les groupes de sociétés et les firmes multinationales*, thèse, Paris 2, 1981, page 88

السيد عبد المولى، *المالية العامة*، دار الفكر العربي، بيروت، صفحة 231

Il est donc inconcevable que les contribuables aient à subir une double imposition : la première au niveau de la société émettrice, et la seconde au niveau de la société bénéficiaire. Cette exonération des dividendes, qui est en vigueur au Liban depuis des décennies, a été également reconnue par d'autres États.

#### **d.2 - Exonération spécialisée**

Il s'agit de permettre à des projets d'investissement de profiter en exonérant le revenu d'imposition pour une durée limitée, comme si c'est une exonération occasionnelle.

#### **d.3 - Les déductions fiscales**

L'Etat impose avec un taux moins élevé ou bien en diminuant l'assiette taxable sous conditions.

#### **d.4 - Le taux d'imposition**

Défini comme étant un pourcentage de l'assiette taxable.<sup>1</sup>

#### **d.5 - L'intérêt des impôts**

Il s'agit d'un diagramme des taux fiscaux dépendant des résultats accomplis. Ce taux diminue avec la réalisation de l'objectif vise afin d'orienter l'économie nationale.

#### **d.6 - Orientation des pertes**

Outil utilise pour encourager les sociétés à développer leur activité quand elles rencontrent des défis et des pertes durant leur création et les premières années de production.

#### **d.7 - Sanctions fiscales et redressements**

Une sanction est un moyen important utilisée dans une politique fiscale afin d'obliger le contribuable à respecter les lois.

Ces sanctions vont permettre de conserver la stabilité économique et couvrir les dépenses du Trésor Public.

Ainsi l'efficacité d'une politique suivie est lié à l'efficacité de la politique budgétaire car le budget n'est plus dépendant des frais et des revenus uniquement, mais est devenu un projet gouvernemental visant à régler les dépenses publiques<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> عواضة حسن ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٧٣ ، الطبعة الثالثة ، ص ٧٢١

<sup>2</sup> Jurisclasseur, 'Procédure fiscale', LexisNexis SA, Lyon III, 2015, Tome 1, fasc. 315

## **B. Les inconvénients d'un système fiscal instable**

### **1. Le manquement d'exercice de souveraineté**

En matière de fiscalité, l'instabilité du régime fiscal est aussi hasardeuse que sa complexité. Cette incertitude reflète une présence de failles en lois internes, qui nuit à la bonne évaluation du lien entre le risque de fraudes et la rentabilité. De plus la nature du système de prélèvements a des effets directs sur les mécanismes d'optimisations fiscales pratiques par les firmes multinationales. En effet, la complexification aboutit à une sédimentation des règles . Les failles dans les règles fiscales, provoquent une distorsion pour l'ensemble de l'économie du pays. De telles règles incitent les grandes entreprises à implanter des filiales dans ledit pays afin de profiter des gaffes en vigueur. Les lois doivent être alors efficaces et bien stipulées et surtout prendre en considération l'intention du contribuable afin d'éliminer tout acte abusif visant à détourner l'esprit du législateur.

### **2. La déficience de loi de prévention et les failles internes**

Ainsi un Etat doit établir des normes coordonnées, complètes et transparentes pour empêcher l'érosion de base d'imposition et le transfert de bénéfices.

En France par exemple, plusieurs règles ont été mises en œuvre afin de rendre le système fiscal stable.

Une proposition tend à ramener la confiance des ménages dans l'impôt , elle permet le blocage de l'impôt pendant cinq ans et une interdiction de la rétroactivité en matière d'assurance vie.

Une autre règle dite 'règle de platine' a été stipulée et elle affirme que le taux de prélèvements obligatoires ne puisse dépasser le taux moyens européen de prélèvements obligatoires constate par Eurostat. Cette règle garantit l'efficacité et la stabilité de l'impôt et son consentement.

La planification fiscale agressive vise à optimiser la situation fiscale en utilisant les failles des systèmes fiscaux ainsi que les différences entre les régimes applicables aux activités transfrontières des entreprises multinationales y recourant : certaines sociétés exploitent les failles juridiques des systèmes fiscaux et les asymétries qui existent entre les règles nationales pour éluder le paiement de leur juste part de l'impôt.

Un Etat doit avoir une souveraineté totale en matière fiscale, sinon il sera manipulé par les grandes puissances qui vont utiliser ce manquement d'exercice de souveraineté à leur bénéfice. En fait la souveraineté désigne 'la compétence de la compétence', une absence de cette dernière est claire lors du défaut de pouvoir exclusif de créer un système d'impôt sur le territoire et lors du défaut de pouvoir exclusif d'appliquer ce système par l'intermédiaire des autorités compétentes.

Un tel défaut, constitue une captive des firmes multinationales et un centre d'attraction pour leur activité productive.

Toutefois une telle situation est assez grave car elle met en place le régime de colonisation d'autrefois exécuté par les Etats puissants à travers les FMN.

L'État n'est plus souverain quand il ne répond plus aux quatre conditions : battre monnaie, faire les lois, rendre la justice et être maître de déclarer la guerre. Alors un Etat sans souveraineté ne peut être nommé 'Etat', il sera un territoire qui va être envahi par les filiales profitant de l'absence de son système d'imposition.

Ainsi, un régime instable est un régime qui manque des règles de prévention en matière de fraude fiscale et de toute manœuvre d'évitement fiscal qui dépasse les limites et permet de détourner l'esprit des lois en vigueur.

Ces trois critères, en défaut, constituent un élan pour les firmes multinationales, qui à travers leurs experts-fiscaux vont chercher des pays pareils afin d'implanter et d'échanger les bénéfices et bénéficier des régimes incomplets.

Le régime fiscal est alors un facteur essentiel dans l'optimisation fiscale suivie lors de la gestion fiscale d'une entreprise, mais pas le seul. Comme on l'a déjà vu parfois les mécanismes eux-mêmes constituent des manœuvres néfastes et c'est la pertinence des acteurs qui joue son rôle. Ainsi l'intention de l'entité est le principal fondement d'une optimisation fiscale, et c'est le système fiscal appliqué qui l'incite à développer ses techniques et se diriger vers les actes abusifs.

## **Section II : L'effet de l'optimisation fiscale sur la souveraineté**

### **A. L'insécurité juridique de l'internationalisation des outils fiscaux**

#### **1. Notion de sécurité juridique :**

Au sein d'une mondialisation les FMN ou firmes multinationales cherchent à passer vers une civilisation où la fiscalité n'a plus une importance et une nécessité et n'apparaît plus à l'évidence. C'est là où l'insécurité fiscale se niche et tout le monde pense au menaçement de l'assiette fiscale par l'érosion.

En fiscalité, la sécurité est un élément clef du consentement de l'impôt.

En fait, elle est déterminante au regard de la qualité des rapports entre contribuables et administration fiscale.

Etant un sujet juridique, la sécurité fiscale s'enracine dans un projet politique, celui de la démocratie et de la confiance que peuvent avoir les citoyens dans leurs institutions. Comme l'a mis en évidence le rapport Fouquet :

« L'instabilité et la complexité de la norme fiscale sont les premières causes d'insécurité juridique : les changements fréquents de la loi et les difficultés qui apparaissent lorsqu'il s'agit de l'interpréter constituent une source de risque pour l'ensemble des contribuables dans leur relation avec l'administration fiscale comme dans l'appréhension de la dimension fiscale d'un projet économique ».<sup>1</sup>

#### **2. Effets de l'internationalisation des outils :**

##### **a . La technicité des outils fiscaux**

Ainsi la complexification des relations entre les administrations fiscales et les contribuables mettent en place une insécurité fiscale juridique en présence d'outils fiscaux sophistiqués.

Ces outils utilisés contribuent à introduire une dimension psychologique marquée dans l'utilisation des niches fiscales par les contribuables dont le contrôle s'avère alors souvent aussi délicat qu'existentialiste<sup>2</sup>.

De plus, l'imposition est nécessaire à la croissance des rentrées fiscales et à la soutenabilité des finances publiques. Sous cette guerre économique tout le monde cherche à améliorer leurs marges économiques.

---

<sup>1</sup> DOGGART Caroline, *Tax Havens and Their Uses, the Economist Intelligence Unit Research Report*, 1997, site officiel de l'université libanaise-librairies.

<sup>2</sup> ROBE Jean, "*Multinational enterprises: the constitution of a pluralistic legal order*", in Gunther Tuber (ed.), *Global Law without State*, 1996, p45.

La conjonction de tous les phénomènes fiscaux provoque une instabilité et une complexité de la loi fiscale. Ainsi des conséquences fâcheuses se mettent en évidence, tel que le manque de lisibilité et l'incivisme fiscal.

La situation alors demande une sécurisation.

En effet le new deal des relations prend une dimension nouvelle d'autant plus importante qu'il est corroboré par un autre phénomène récent du droit fiscal qui le dynamisme et en renforce l'acuité :

L'accentuation de la dimension subjective de ce droit liée à l'usage en œuvre d'outils juridiques centraux proposant des modèles de comportement à contenu variable comme l'abus de droit.

Il s'agit aussi d'un sujet d'ordre économique. Des impératifs économiques concernent tout autant le dynamisme de la consommation que celui de la production, c'est-à-dire les entreprises et leur décision d'investir mais aussi leur compétitivité<sup>1</sup>.

Quant aux 'mobiles' poursuivis par les contribuables il renforce leur marge de manœuvre mais aussi leurs incertitudes dans l'appréciation de ces comportements par l'administration fiscale.

#### **b. Confiance du système fiscale**

A cette évolution de la technicité des outils fiscaux, source d'incertitude, se sont ajoutés d'autres facteurs 'frustratoires' conduisant dans le cadre de 'la gouvernance fiscale' à placer l'un des centres de gravité de la fiscalité moderne du consentement juridique à l'impôt vers la relationnelle administration fiscale-contribuable.

En effet, l'insécurité fiscale a des effets sur l'accomplissement par les contribuables de leurs obligations et peut réduire le produit de l'impôt.

Si l'insécurité fiscale, la face obscure de la sécurité fiscale est d'une certaine manière inhérente à tout système d'imposition et qu'il soit sans aucun doute indispensable de la combattre, encore faut-il que l'impôt et son droit, le droit fiscal, ne soient pas eux-mêmes menacés d'obsolescence.

L'insécurité fiscale face à l'optimisation fiscale ne se résume plus à l'insécurité susceptible d'être générée par l'impôt pour le contribuable, c'est aussi l'insécurité dans laquelle se trouve l'impôt lui-même.

---

<sup>1</sup> DOGGART Caroline, *Tax Heavens and Their Uses*, the Economist Intelligence Unit Research Report, Taxudé, England 1997, revue site université libanaise -librairies

Menacés par les transformations de leur environnement matériel et intellectuel on peut craindre que les systèmes fiscaux actuels sinon l'impôt en tant qu'institution, ne finissent par devenir complètement obsolètes puis de purs souvenirs.

A cet égard il Ya nécessité impérieuse d'introduire des instruments de dialogue au sein du couple, pour aboutir à une sécurisation réciproque maximale, jusqu'à ce que la pression fiscale ne contribue plus à tendre les rapports et ne catalyse plus les rancœurs contre le prélèvement fiscal. Ainsi il faut penser à la vitesse supérieure d'une mutation de grande ampleur de cette relation. Cette novation requiert une profonde réorganisation des structures administratives et une transformation en profondeur des mentalités respectives.

### c. Fatca : Exemple juridique anti-souveraineté fiscale

Fatca est une loi américaine, Foreign Account Tax Compliance Act, du 18 mars 2010 qui a pour but de renforcer les moyens de contrôle du Service Interne des Revenues sur les ressortissants américains établis hors des Etats Unis.

C'est une imposition sur une base mondiale même pour les résident à l'étranger. Cette loi est entrée en vigueur le 30 juin 2014. A travers on mécanisme, la loi impose aux institutions financiers non américaines des obligations déclaratives spécifiques, de nature Extraterritoriale.

Elles doivent dès lors s'enregistrer auprès de l'IRS et lui fournir des informations sur les comptes détenus par les clients américains<sup>1</sup>.

Une infraction à la loi, matérialisée par le défaut de transmission ou d'enregistrement entraîne l'assujettissement des institutions financiers elles-mêmes a un prélèvement à la source de 30% sur certains revenus de source américaine.

Les Etats Unis ont proposé de signer des accords avec les autres Etats. Deux modèles d'accord sont mis en place.

Les accords Fatca constituent un catalyseur de l'évolution vers la nouvelle norme mondiale unique relative à l'échange automatique de renseignements promu par l'OCDE.

Toutefois la question de souveraineté étatique et spécialement fiscale se met en œuvre de nouveau face à cette mondialisation et ces transmissions hors frontières.

Ainsi un Etat serait-il souverain face à un contrôle et une loi extraterritoriale qui s'applique sur son territoire ?

A cet égard on rappelle le système Rubik, accord promu par le gouvernement Suisse, afin de trouver un mécanisme alternatif au système de l'échange automatique de renseignements. Cette initiative va à contrecourant des préconisations actuelles du forum mondial de l'OCDE.

---

<sup>1</sup> GOTHIERE Bruno, *échanges de renseignements et assistance administrative internationale*, Lefebvre, Paris, mars 2014, page 146

## **B. L'incidence des montages fiscaux optimaux des FMN**

### **1. La remise en question de la Souveraineté Fiscale**

#### **a. La Souveraineté Fiscale avant la mondialisation :**

La souveraineté fiscale est une forme primordiale de la souveraineté étatique. Elle a vécu des étapes historiques différentes, en fait les Grecques étaient les premiers à définir la société politique ensuite la démocratie est sacrifiée avec les Grecques.

La Grèce a organisé ses relations avec les pays voisins suivant des règles juridiques basées sur la souveraineté qui signifiait la liberté, l'indépendance, le pouvoir total. Ainsi l'Etat était propriétaire de tous les territoires, par contre les citoyens avaient des droits occasionnels qui peuvent être éliminés.

Selon la Roumanie, la souveraineté était une entité sacrée qu'on ne peut pas limiter son pouvoir. Avec le prolétariat, une définition chrétienne a touché la souveraineté, avant que la notion actuelle soit affirmée.

Durant le 15<sup>ème</sup> siècle, elle est devenue un élément essentiel dans la définition de l'Etat, et selon Jean Bodin elle possède un pouvoir majeur<sup>1</sup>.

Grisous, fondateur de l'école du droit naturel, a lié la notion avec l'évolution du droit international. Quant à Rousseau au 19<sup>ème</sup> siècle, a affirmé la relation forte entre la souveraineté et le choix du peuple.

Le 20<sup>ème</sup> siècle, a amené une mondialisation fiscale qui a bouleversé les termes juridiques.

En effet les frontières n'existent plus avec l'interdépendance ce qui a impliqué le Linkage Politis un lien entre l'internationalisation et la situation locale des Etats.

Ce changement mondial a influencé le principe de souveraineté fiscale à cause de l'intervention entre Etats. Aucune définition n'a été avancée même au sein des Etats Unis.

#### **b. La Souveraineté Fiscale après la mondialisation :**

L'ère de la mondialisation met en place des nouveautés originales questions d'analyses et d'études des juristes et des penseurs<sup>2</sup>.

Ce phénomène touche tous les secteurs et les activités économiques, social, culturel, politique etc.

Le régime économique international de nos jours se converge vers une internationalisation à cause des relations macroscopiques mondiales.

---

<sup>1</sup> BELTRAME Pierre , *la fiscalité en France*, Hachette supérieur, 10<sup>ème</sup> Edition, Paris, 2004, p163

<sup>2</sup> حسن البزاز، *عولمة السيادة، حل الأزمة العربية، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع*، بيروت، ٢٠٠٢، صفحة ٢١٧

La mondialisation ainsi n'est plus un choix, c'est une vérité à accepter et à essayer de survivre face à ces effets positifs et négatifs.

A cet égard un Etat est obligé de respecter les règles de ce 'monde sans frontières' quel que soit son pouvoir et sa richesse.

Une politique fiscale doit être conforme aux exigences de ce phénomène pour éviter toute concurrence illégale et tous des ressources fiscales. En effet une exagération fiscale peut empêcher un Etat de réaliser ses objectifs.

Ce qui rend la tâche difficile aux Etats est la division de ce domaine en microéconomique et macroéconomique.

Une politique fiscale est une réflexion de la souveraineté fiscale d'un Etat issu de sa souveraineté étatique.

Avec la mondialisation la souveraineté est en risque, car la théorie de souveraineté a été critiquée, même quelques 'uns ont suggère de l'éliminer vu qu'elle n'est plus conforme avec les exigences mondiales.

Selon des juristes la souveraineté limite l'évolution du droit international et le travail des organisations internationales, et permet aux Etats développe de conquérir les Etats pauvres<sup>1</sup>. Des penseurs ont affirmé la crépuscule de souveraineté connue sous le terme anglais 'The Twilight of Sovereignty' qui reflète la fin de la souveraineté étatique et fiscale.

Par contre, un autre point de vue incite sur l'importance de la souveraineté dans le la présence et la vie d'un état.

Il faut à cet égard redéfinir la notion de souveraineté et développer ses conséquences en la divisant en souveraineté 'Partielle, Limitée et Partagée'.

Les principaux acteurs de ces mondialisations sont les firmes multinationales, les organisations supranationales et les organisations non-gouvernementales.

Le pouvoir de ces entités les a permis d'intervenir dans l'économie et la fiscalité des Etats, ce qui met en relief la nécessité de délimiter le Domaine Reservé à ne pas franchir. Pour la souveraineté fiscale, la mondialisation constitue alors une contrainte et un défi.

---

<sup>1</sup>انوارى أحلام ، تراجع السيادة الوطنية في ظل التحولات الدولية ، مجلة دفاتر السياسة والقانون ، جامعة سعيدة ، الجزائر ، ٢٠١١ ، صفحة ٢٩

En effet, la suppression des entraves à la circulation des capitaux, des marchandises et des personnes favorise la fraude fiscale internationale, les délocalisations et la mobilité géographique des bases d'imposition.

Il en résulte l'érosion des assiettes imposables nationales. Ce contexte est marqué par la concurrence fiscale entre Etats aussi.

Cette combinaison de facteurs explique pourquoi les Etats sont fiscalement interdépendants et répond au manque de souveraineté étatique voire fiscale de nos jours<sup>1</sup>.

Quant à l'optimisation fiscale, objet de notre étude, cet outil est un comportement des agents économiques, spécialement les firmes multinationales, cela constitue un obstacle potentiel à l'efficacité de l'impôt étatique.

Ces multinationales disposent de la faculté de reporter sur d'autres la charge d'un impôt en manipulant les mécanismes d'optimisation fiscale.

Au total, des distorsions apparaissent dans les mécanismes fiscaux. Malgré sa légitimité, l'optimisation fiscale peut parfois être agressive et utiliser les mêmes procédés que l'évasion<sup>2</sup>.

De fait, ces mécanismes procèdent d'une stratégie de planification des opérations de l'entreprise et de réduction des risques qui contribue à des risques envers la souveraineté fiscale.

Certains considèrent que les multinationales font un mauvais usage de l'optimisation en commercialisant la souveraineté des Etats.

D'autres soutiennent que c'est une stratégie parfaitement légitime, mais qui peut mener à des abus, car elle encourage l'évasion fiscale et le blanchiment d'argent ; ils estiment qu'on peut remédier aux abus en s'accordant sur des normes internationales et en les appliquant effectivement.

Les stratégies d'optimisation fiscale ont complexifié la fonction territoriale par rapport à la compétence géographique liée à la souveraineté de l'État fiscal, en lien avec la diffusion de l'idéologie néolibérale qui sur généralise la théorie de l'efficacité du marché pour revendiquer la baisse de la fiscalité sur les profits des entreprises multinationales.

---

<sup>1</sup> LAMBERT Thierry, *un aspect méconnu du contrôle fiscal*, l'assistance fiscale internationale, Lefebvre, 2000, page 210

<sup>2</sup> حسن البزاز، *عولمة السيادة، حل الأزمة العربية، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع*، بيروت، ٢٠٠٢، صفحة ١٧

Ce comportement a fragilisé la capacité des États à lever des impôts.

Les États se trouvent confrontés à un premier problème face à l'optimisation puisque celle-ci est a priori légale car c'est un droit de choisir la voie fiscale la moins imposée.

La loi autorise ces pratiques donc il est difficile de limiter la liberté des contribuables<sup>1</sup>. Les États sont alors confrontés à la nécessité de modifier régulièrement les règles juridiques afin d'éviter les fuites possibles du système fiscal.

Ainsi l'optimisation fiscale non vouée à être agressive en principe, est devenu un outil essentiel dans la gestion des entreprises multinationales ce qui les a poussé à détourner le rôle principale de ce mécanisme à leur bénéfice.

L'optimisation fiscale vis-à-vis une utilisation frauduleuse devient alors dotée d'une agressivité qui porte inconvénients aux États et aux principes fiscaux : c'est alors une question de bonne et mauvaise foi .

C'est une perte simple de la souveraineté des nations :

En effet en empêchant les États d'avoir une fiscalité qui leur est propre, on produit une perte de souveraineté, et une contradiction avec les principes démocratiques .

On revient toujours aux mêmes problèmes, comme dans le cas du libre commerce des marchandises, la libre circulation des capitaux produit une perte d'autonomie directive, elle met fin à toute possibilité de faire de la politique et impose les structures fiscales des pays où la fiscalité est la plus basse<sup>2</sup>.

Bien loin de nous mener à un monde de paix c'est vers la guerre de tous contre tous que nous mène le libéralisme totalisant.

Les États sont invités donc à coopérer dans le but d'une harmonisation des lois fiscales afin d'éviter toute faille au sein de leur politique fiscale en vigueur, et d'empêcher les firmes multinationales de détourner le but essentiel de l'optimisation fiscale en mettant en œuvre des régimes juridiques fiscaux rigides et fermes.

---

<sup>1</sup> Jurisclasseur, '*fiscalité internationale*', LexisNexis SA, Lyon III, 2010, Tome 3, fasc.3725

<sup>2</sup> FETIDA Carole, *évasion fiscale internationale*, Oxford, 2000, page 7

## **2. L'optimisation fiscale des FMN : Intentions privées**

Echapper à la contrainte fiscale a toujours été l'une des principales préoccupations de toute activité commerciale. Aujourd'hui l'impôt est une composante essentielle mais non exclusive des ressources publiques. En tant que prestation pécuniaire, le prélèvement fiscal se distingue de certaines prestations forcées que la puissance publique peut exiger des citoyens. Le recouvrement de l'impôt suppose l'exercice de prérogatives de puissance publique, et tout un arsenal de contraintes et de sanctions est prévu pour obliger le contribuable à s'exécuter. L'élément de contrainte permet de distinguer l'impôt et les versements effectués spontanément par les particuliers au profit de l'État comme les emprunts ou les contributions volontaires. En se référant à l'étude de monsieur Bonin, nous pouvons retenir quatorze griefs qui font l'objet d'un échantillon représentatif des critiques que l'on adresse aux sociétés multinationales qu'elles soient originaires des pays en voie de développement ou des pays industrialisés.

1<sup>er</sup>. Ces entreprises restreignent l'activité d'exportation de leurs filiales, font une allocation des marchés d'exportation entre les filiales et ne permettent pas aux filiales de l'industrie manufacturière de développer véritablement des marchés d'exportation.

2<sup>nd</sup>. Elles sont en mesure d'extraire des profits et des honoraires excessifs étant donné qu'elles tiennent un avantage monopolistique.

3<sup>ème</sup>. Plutôt que créer des nouvelles installations de production, elles entrent dans un pays d'accueil en achetant des entreprises existantes ou en s'emparant de leur contrôle.

4<sup>ème</sup>. Elles financent leur entrée dans les pays d'accueil surtout au moyen de capital de dette emprunté dans ce pays, et la société mère conserve la majorité, voire la totalité du capital-actions.

5<sup>ème</sup>. Elles détournent les épargnes accumulées dans le pays d'accueil de l'investissement productif qui pourrait être fait par les ressortissants nationaux.

6<sup>ème</sup>. Elles restreignent l'accès du pays d'accueil à la technologie moderne en centralisant les efforts de recherche dans les pays d'origine de l'entreprise et en accordant des licences aux filiales et producteurs indépendants que pour l'utilisation de technologies existantes et parfois même désuètes.

7<sup>ème</sup>. Elles limitent le processus de l'apprentissage par les nationaux en confiant les principaux postes, aussi bien dans le domaine de la gestion que dans celui de la technique, à des personnes qui viennent de l'extérieur des pays d'accueil.

8<sup>ème</sup>. Elles ne s'adonnent pas suffisamment à la formation et au perfectionnement des travailleurs du pays d'accueil.

9<sup>ème</sup>. Elles se comportent de façon répréhensible en ce qui concerne le respect des coutumes sociales et des objectifs du plan national.

10<sup>ème</sup>. Elles introduisent des distorsions que l'on ne désire pas dans la répartition du revenu.

11<sup>ème</sup>. Elles stimulent la demande de consommation de biens de luxe et incitent à la satisfaction de désirs frivoles.

12<sup>ème</sup>. Elles contribuent à l'inflation.

13<sup>eme</sup>. Elles dominent des secteurs industriels vitaux.

14<sup>eme</sup>. Elles répondent à un gouvernement étranger.

En dépit de ces griefs, les actions des sociétés multinationales sur le théâtre d'opération à l'étranger provoquent des tensions entre elles et les gouvernements des pays d'accueil. Les structures d'organisation, le pouvoir de décision, le choix de politique, les prix de cession interne, l'extension de l'entreprise sont à la base de ces tensions. Pour boucler ce chapitre nous allons essayer d'analyser les rapports des sociétés multinationales avec l'Etat congolais.

Le changement des lois fiscales malgaches et la loi des finances qui est en perpétuel refonte troublent les entreprises et leur font ressentir un sentiment d'insécurité au niveau juridique. Les entités doivent rechercher une stratégie fiscale légale, la moins onéreuse, tout en se souciant des possibilités d'amendes et pénalités qu'elle pourrait engendrer.

La politique fiscale de l'entité n'est pas très risquée mais est totalement contraire à l'esprit de la gestion elle-même. Car gérer c'est prendre des risques, optimiser tous les aspects possibles et minimiser les coûts pour un maximum de profit<sup>1</sup>. L'entreprise n'essaie pas d'optimiser ses coûts fiscaux mais se contente de subir. Cette stratégie entraîne des pertes financières car le facteur fiscal est un coût inhérent à l'activité de l'entreprise. C'est la perte d'un avantage concurrentiel car peu d'entreprises peuvent maîtriser sans accro l'optimisation fiscale donc celle qui pourra en faire son arme aura pris un sérieux avantage vis-à-vis des autres entités évoluant dans le même secteur d'activité ou domaine. Le changement brusque des textes et législations en vigueur pourrait faire du tort à l'entreprise car elle ne sera pas préparée. Rester dans cette voie peut aussi nuire à la pérennité de l'entreprise car elle pourrait affecter les coûts fiscaux qu'elle subit en trop dans la mise en œuvre d'autres projets ou de diversifier son activité.

### **3. L'incivisme fiscale**

Si les résistances à l'impôt sont multiples et en augmentation du fait de la mondialisation et de la dématérialisation des échanges. Parmi les voies de solutions possibles pour limiter le phénomène d'optimisation fiscale est le civisme fiscal. Ainsi il faut passer de la confiance classique dans le cadre politique du système financier public à une confiance dans le cadre de la gestion du système fiscal. L'administration alors se présente comme administration fiscale de services et non de contrôle. L'objectif est donc de faire en sorte que les entreprises accomplissent leurs obligations fiscales dans les conditions les plus commodes possibles. Cela ne se fait qu'en pacifiant les relations entre contribuable et administration fiscale. Un code contribuable qui définit les principes fondamentaux applicables en matière d'imposition est une solution prioritaire : il s'agit des Châtes du contribuable.

---

<sup>1</sup>Commission européenne, Communication de la commission au parlement européen et au Conseil-Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM, Bruxelles le 6 décembre 2012, disponible sur : [www.legifrance.fr](http://www.legifrance.fr)

Ces chartes sont destinées à améliorer les relations basées sur le principe selon lequel un contribuable bien informé est plus apte à s'acquitter volontairement.

Il s'agit alors d'un contrat de confiance qui doit présider de manière réciproque dans les relations. Alors trois principes qui guident le travail de l'administration fiscale par rapport Aux contribuables:

- . Une administration qui simplifie la vie du contribuable-un contribuable citoyen
- . Une administration qui respecte les personnes et les droits du contribuable- un contribuable coopératif
- . Une administration équitable- un contribuable loyal

Le civisme fiscal se traduit par le remplissage des déclarations fiscales, leur dépôt dans le délai ainsi que le paiement spontané de l'impôt dû. Alors c'est une question d'état d'esprit, de mentalité et de comportement. Ainsi pour une meilleure fiscalisation du secteur informel il est temps de développer le civisme fiscal.

L'administration fiscale se voit donc contrainte d'évoluer dans un double sens :

En interne, on assiste à un bouleversement de méthode ou travail qui est axé sur le principe de performance, dans le but d'alimenter le budget de l'Etat.

En externe, on assiste à un effort de communication avec les contribuables afin de faciliter l'accès au devoir fiscal.

Pour développer le civisme fiscal, il faut viser trois éléments essentiels :

- La sensibilisation des contribuables doit se dérouler en 2 phases : l'information et l'éducation fiscale. Les contribuables doivent avoir l'information qu'il faut sur les impôts, et l'administration fiscale doit mettre tout en Suivre pour éduquer les contribuables
- L'administration fiscale doit s'efforcer de rendre au contribuable, un service de qualité. De sorte à encourager l'éthique professionnelle par l'adoption et l'application rigoureuse du code de déontologie de l'administration fiscale
- il faut également renforcer le contrôle fiscal pour rendre efficace le civisme fiscal.  
Un meilleur contrôle fiscal doit commencer par une meilleure programmation de contrôle, sa mise en Suivre et une bonne conduite du contrôle.

Ce civisme fiscal va élargir le champ de la responsabilité des entreprises aux conséquences fiscales de leurs activités et de leurs stratégies et mettre en œuvre la réputation de ces dernières.

---

<sup>1</sup>BRIARD Jean, *rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale*, Assemblée nationale, avril 2008, page 52

#### **4. Enquête juridique : Le civisme fiscal et réputation des FMN**

Selon l'enquête faite sur 40 personnes Libanais, dont 20 sont des étudiants en droit à l'Université Libanaise et 20 des clients de Starbucks Coffee branche Liban :

- Il y a une prise de conscience de l'importance de la composante fiscale sur la performance d'une entreprise
- Le système fiscal n'est pas compréhensible par tout le monde, en fait il est doté d'une complexité même chez les étudiants en droit
- Une pourcentage élevé croit que la gestion fiscale tire son importance en dernier lieu des défaillances des règles en vigueur
- Les décisions stratégiques de la gestion fiscale se basent sur l'économie
- Les interrogés confirment la nécessité d'assurer une gestion fiscale sécurisée comme préalable à l'optimisation fiscale. La gestion fiscale sécurisée nécessite, selon les répondants, l'évitement des erreurs fiscales générées, principalement, par la méconnaissance des règles fiscales, notamment, celles de forme ainsi que par le changement fréquent des positions de l'administration fiscale qui peuvent être en divergence avec les textes légaux
- Selon la plupart des étudiants le degré de formalisme en droit fiscal est élevé
- Les interrogés ont classés les limites de l'optimisation fiscale en économique, acte anormal de gestion et abus de droit
- Des réponses non-précises ont touché les questions de sécurité fiscale, le choix d'implantation d'une entreprise et la notion de consulting fiscal
- Selon la plupart l'optimisation fiscale est un moyen agressif
- Un pourcentage important a qualifié Starbucks Liban de filiale, le chercheur à des doutes que ce choix est basé sur le terme 'Liban' ajoute qui affirme que c'est une branche
- Selon le questionnaire, le Liban présente des exonérations aux deux types de sociétés et est un paradis fiscal.

D'après les résultats de l'enquête menée, l'échantillon libanais souffre d'un incivisme fiscal en la matière. En fait, les réponses reflètent une inexactitude dans les connaissances. A partir de là, on incite sur la nécessité d'appréhender le droit fiscal d'une façon moins formelle et de lutter contre les évitements des firmes multinationales à travers la réputation de ces dernières qui s'écrase une fois le client est conscient des mécanismes d'évasion qu'elles opèrent.

### **Conclusion Partielle :**

La souveraineté fiscale est un élément essentiel constituant la souveraineté étatique. Ainsi un Etat doit suivre une politique fiscale bien définie ayant des principes généraux et des buts cibles. Dans le cas contraire, une instabilité et la présence de failles juridiques induit une insécurité juridique qui permet au FMN de proliférer et d'utiliser les règles fiscales dans des montages fiscaux désavantageux. A cet égard un civisme fiscal serait nécessaire dans chaque pays car il influence directement la réputation des multinationales ce qui pousse ces dernières à régresser.

## **Chapitre II : La coopération internationale sur lutte contre l'optimisation fiscale**

### **Section I : La nécessité d'harmonisation internationale**

#### **A. Réflexion sur le besoin de coopération fiscale**

##### **1. Transparence fiscale internationale**

« Justice fiscale, justice sociale » c'est l'adage appliqué par les organisations mondiales à l'ère de mondialisation.

Tout entité se dirige vers une harmonisation fiscale qui au cas où elle est réalisée elle serait une avancée importante, et tient compte de l'existant, tout en se projetant et en revendiquant un autre monde économique. En fait la fiscalité symbole de la souveraineté des Etats en matière de finances reste actuellement le seul levier propre aux états et c'est l'unanimité qui va encadrer les évitements fiscaux<sup>1</sup>.

Le seul but recherché est de limiter et prévenir les effets dits « dommageables » de la concurrence, et ceci est révélateur de l'absence de réel projet politique. On peut aussi ajouter qu'en matière de fiscalité internationale, les conventions bilatérales, les traités visent à éviter les doubles impositions, mais sont aussi utilisés par certains pays pour aspirer les revenus des pays en développement, voire organisent une double « non-imposition » et consacrer l'optimisation fiscale agressive.

L'harmonisation fiscale est un vrai choix politique. La concurrence fiscale en faisant baisser les impôts prive les budgets des Etats de recettes qui sont synonymes de service public, de politiques publiques pouvant aussi répondre aux défis climatiques, aux besoins de protection sociale pour les citoyens.

Choisir de s'attaquer à ce fléau, c'est aussi choisir le maintien de politiques publiques au service de l'intérêt général. L'harmonisation fiscale serait aussi synonyme de lutte contre les inégalités, Ce sont les contribuables les plus « captifs » qui subissent actuellement le plus les hausses d'impôts indirects comme la TVA, alors que les grandes fortunes, les multinationales sont les bénéficiaires de la concurrence fiscale et peuvent échapper à un impôt qu'ils jugent trop élevé en se « délocalisant »<sup>2</sup>.

Dans le contexte de la crise des réfugiés, du Brexit ( Sortie Britannique) ou encore de la montée du populisme, rares sont les éclaircies à ce niveau fiscal. Fortement contestée et impuissante dans de nombreux domaines, la lutte contre l'optimisation fiscale agressive doit beaucoup de plan et de travail législatifs.

---

<sup>1</sup> OECD, *Environment & the OECD guidelines for Multinational Enterprises*, 2005, page 139

<sup>2</sup>BRARD Jean, *rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale*, Assemblée nationale, avril 2008, page 58

Alors qu'entre 100 et 240 milliards de dollars "échapperaient chaque année aux administrations fiscales", la "divulgateur par les multinationales d'informations sur leurs activités, impôts et profits", doit être éliminé par une instauration plus importante de transparence.

Les critères objectifs d'identification des juridictions non coopératives en matière de transparence fiscale", ont été approuvés à Hangzhou par les membres des vingt principales économies de la planète.

Alors il faut envisager une révolution fiscale au niveau mondial. C'est un pas de géant que proposent d'accomplir l'OCDE :

‘A fléau planétaire, gouvernance mondiale pour mettre la finance et la fiscalité au service des peuples et du développement”.

Malgré les propositions et les plans d'action des problèmes résident toujours.

La cause principale est la souveraineté et les bénéfices propres aux Etats : en effet, sur le plan national il ne faut pas par exemple étouffer les entreprises par rapport à leur concurrentes.

De plus, jours après jours de nouveaux dispositifs appariert, en matière d'assurance par exemple, un nouveau dispositif en 2016 est mis en place qui permet à une compagnie de s'exonérer de tout impôt en s'établissant en Irlande<sup>1</sup>. En fait la situation d'harmonisation est une tâche difficile en raison des censures des Conseils Constitutionnels.

Dans un marché commun, une très grande divergence entre les différents systèmes fiscaux nationaux peut conduits à une distorsion du marché au profit des entreprises implantées dans les paradis fiscaux.

Ces entreprises pouvant alors livrer une concurrence déloyale aux autres entreprises.

En vue de promouvoir la compétitivité des entreprises résidentes, d'attirer des capitaux étranger ou de promouvoir l'installation des entreprises étrangères sur leurs territoires respectifs, il n'est pas exclu que les Etats aient recours à l'outil fiscal et le risque de concurrence fiscale dans ce cas est réel.

---

<sup>1</sup> BRARD Jean, *rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale*, Assemblée nationale, avril 2008, page 59.

Certains impôts, non visés par le programme d'harmonisation des fiscalités directes, sont susceptibles d'être harmonisés. D'autres par contre devraient rester hors du champ de l'harmonisation.

Les impôts pouvant faire l'objet de mesures d'harmonisation : Parmi les facteurs de production, la main d'œuvre semble être celui-là dont la mobilité n'est pas très affectée par la pression fiscale. Ce qui nous conduit à penser que l'imposition des salaires - bien qu'envisageable - n'est pas nécessaire à la construction du marché commun.

Les impôts devant rester hors du champ de l'harmonisation : L'impôt sur le revenu foncier doit à notre avis rester hors du champ de l'harmonisation pour plusieurs raisons. D'abord, l'expression du pouvoir régalién de l'Etat est très forte dans cette matière. Ensuite la matière imposable en cause est entièrement immobile, donc très peu affectée par le taux de pression fiscale. Enfin l'article 4 du Traité UEMOA qui stipule que l'Union vise, entre autres objectifs, à « harmoniser, dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, les législations des Etats membres et particulièrement le régime de la fiscalité. » semble exclure ce type d'impôts du champ d'application de l'harmonisation puisqu'ils ont peu d'impacts sur le marché commun.

Le programme d'harmonisation de la fiscalité qui a été adopté laisse apparaître le souci de l'Union de manager la souveraineté fiscale des Etats aussi bien en matière d'impôts sur les revenus des sociétés qu'en matière d'impôts sur les revenus des capitaux. Dans ce sens, l'Union a choisi d'abord, d'adopter des textes communautaires visant à éviter les doubles impositions, ensuite de procéder à l'harmonisation des champs d'application, des exemptions et des modalités de détermination du bénéfice imposable, enfin de mener des études visant à déterminer une fourchette de taux applicables. Cette fourchette devant être compatible avec la souveraineté fiscale et ne pas compromettre la faculté pour chaque Etat d'ajuster ses recettes en fonction de ses besoins. Le caractère progressif du processus d'harmonisation envisagé et la prise en compte de la nécessité de laisser aux Etats une marge de manœuvre pour ajuster les taux des impôts visés (impôts sur les revenus des sociétés et des capitaux) en fonction de leurs prévisions budgétaires constitue pour nous la substance de la souveraineté fiscale des Etats.

## **2. Reflexion sur l'harmonisation fiscale**

### **a. L'instantanéité fiscale**

La souveraineté fiscale s'érode même s'il est difficile d'apprécier l'ampleur du phénomène.

Ainsi une nécessité de réflexion pour modifier les principes en matière de fiscalité se met en place. Les assises classiques d'imposition et le pouvoir traditionnel de la puissance publique est presque impossible à exercer et inadaptées à la mondialisation.

Face à l'ouverture des marchés, à la dématérialisation des échanges, à la contraction de l'espace et à la diversité des régimes la tâche devient de plus en plus compliquée.

A ce constat s'ajoute l'idée de démocratie qui est loin d'être définie avec une économie de marché : c'est le temps de l'instantanéité.

Concernant l'optimisation fiscale, un Etat seul ne peut lutter contre ce phénomène, il se trouve impuissant. Vu qu'il s'agit d'une question internationale, la solution doit être globale et issue de négociations multilatérales.

Ainsi une solution peut parvenir, c'est la reterritorialisation de la base imposable. A cet égard, la perspective de conclure une convention fiscale multilatérale est une solution mais cette dernière suppose de redéfinir les principes actuels en favorisant l'imposition de l'Etat de la source. Cela probablement pourra rapprocher la réalité fiscale de la production de la réalité économique.

Une autre alternative, c'est la révision des conventions bilatérales afin de s'adapter aux mutations économiques et aux évitements fiscaux. Toutefois la présence de 3000 conventions bilatérales rend la perspective improbable.

C'est pour cela qu'une proposition de définir une notion d'établissement stable virtuel serait plus efficace à examiner. La notion actuelle doit être complétée par des mécanismes d'attribution géographique des bénéfices en fonction des consommateurs.

#### **b. Notion de Répartition du formulaire**

La répartition du formulaire ou répartition forfaitaire qui sert à unifier les modalités de calcul de l'assiette de l'impôt sur les bénéficiaires, puis calculer l'assiette mondiale de ses bénéficiaires afin de déterminer une clé de répartition de ces bénéfices par Etat parce que chaque Etat impose selon son taux enfin.

Ce Formulaire est un moyen de contrer les conséquences d'attrition des bases fiscales de l'optimisation. Ce dernier ne fait pas disparaître ipso facto les prix de transfert et les stratégies de l'optimisation fiscale. La méthode suppose de gommer l'essentiel des différences des régimes fiscaux en définissant une assiette commune ce qui revient à abandonner une prérogative essentielle attachée à la souveraineté étatique.

Se pose ainsi la question de la territorialité de l'impôt. Ce concept joue un rôle essentiel pour la fiscalité et détermine que l'impôt doit être payé là où les revenus sont générés.

Au niveau mondial on assiste à une prise de conscience des enjeux que soulève l'excès d'optimisation fiscale des multinationales. Cela peut accompagner l'action publique dans le sens d'une restauration de la capacité d'imposer.

#### **c. Le risque réputationnel**

Le risque réputationnel, est un risque que peut rencontrer une entreprise, car les multinationales sont attachées à leur image auprès du grand public, ce risque est couplé alors au risque fiscal attaché à toute stratégie d'optimisation.

Cette idée d'attachement pourrait donc les conduire à modifier leur comportement fiscal. Face à cela il faut élargir le civisme fiscal afin d'avoir des citoyens conscients de la situation fiscale en vigueur et combattre l'agressivité des mécanismes fiscaux à travers la réputation.

On ajoute ainsi la nécessité de rendre obligatoire la communication préalable à l'administration fiscale des schémas d'optimisation et de favoriser la transmission à

l'administration des décisions fiscales sans faire atteinte à la Souveraineté Etatique. Ce sont des décisions rendues en amont afin d'apprécier la comptabilité d'une stratégie fiscale à la loi en vigueur. Se sont alors des décisions équivalentes aux rescrits, instructions et circulaires.

## **B. La position du législateur libanais**

### **1. Situation fiscale actuelle**

Le Liban est une place financière qui représente moins de 1% des services offshore. Parallèlement à cela, c'est aussi le pays qui dispose d'un des plus importants secrets bancaires. Le Liban a inscrit le secret bancaire dans la loi et ce depuis 1956. De nos jours, en automne 2017, on essaie de réformer le régime fiscal en taxant davantage les bénéfices des grandes sociétés et réduire la pression fiscale sur les ménages.

Le Liban, dont la population n'excède pas 4 millions, tire un grand profit de la diaspora qui est estimée entre 5 et 16 millions d'individus<sup>1</sup>.

### **2. Les avantages fiscaux Libanais**

Le Liban est considéré en partie comme un paradis fiscal pour plusieurs raisons : il y est par exemple possible de constituer des sociétés offshore exemptées de taxes, mais aussi du fait de son secret bancaire remis en question avec la signature de la loi Fatca . Toutefois Le Liban ne peut être désigné comme un paradis fiscal, car la Banque centrale (BDL) et le système financier n'ont cessé de prendre des mesures pour renforcer la collaboration avec les institutions internationales tout en préservant le secret bancaire.

Le législateur libanais a mis en place deux formes de sociétés, les offshore et les holdings, qui, à notre égard, bénéficient de privilèges fiscaux inadmissibles à l'époque moderne. Par rapport à tous ces éléments, il est évident que ces deux structures sociétales nuisent aux intérêts de l'État et privent le Liban de ressources financières importantes. Apparemment, enrichir le Trésor public n'est pas le principal objectif du législateur libanais. Au contraire, il fait appliquer un régime libéral dans lequel l'intérêt privé prime sur celui de l'État. De plus l'article 5 et 5 bis du code fiscal exonère :

Instituts d'éducation ...

Hôpitaux, orphelinats et refuges, qui acceptent gratuitement les patients ...

Hôpitaux psychiatriques et cliniques antituberculeuses ...

Les entreprises coopératives de consommation, les syndicats et les coopératives agricoles, s'ils n'ont pas de statut commercial ...

Investisseurs agricoles ...

Aéronautique et marine ...

Des intérêts publics qui ne sont pas en concurrence avec des institutions privées ...

Institutions touristiques d'art ...

#### Article 5 bis

Les entreprises industrielles peuvent couvrir une partie de leurs bénéfices annuels nets à partir des montants qu'elles ont alloués à partir de 1980 pour leur travail indépendant .

---

<sup>1</sup> عواضة حسن ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٧٣ ، الطبعة الثالثة ، ص ٣٣

### **3. Le Scandale de ‘Panama Paper’**

le scandale des Panama Paper ces dernières années a réclamé le Liban n'est pas loin de la liste noire, ainsi son adhésion au Forum mondial de l'OCDE n'est pas efficace.

Le G20-Finances a réaffirmé « l'importance prioritaire accordée à la transparence financière » et demande notamment à l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) d'identifier d'ici à juillet les paradis fiscaux qui refusent de coopérer avec la communauté internationale.

La loi votée en 2016 concernant l'échange automatique des informations :

Le texte de la loi n° 55 sur l'échange d'informations à des fins fiscales

Un seul article "

Premièrement: Cette loi vise à l'Application et mise en œuvre des dispositions de tout accord relatif à l'échange d'informations à des fins fiscales, signé et dûment conclu.

L'obligation de donner les informations requises en application des dispositions de cette convention ...

1) Lorsque les informations requises ne sont pas couvertes par la loi du 3/9/1956 sur le secret bancaire ou l'article 151 de la loi sur la monnaie et le crédit, l'autorité compétente répond directement à l'État requérant.

2) Lorsque les informations requises sont couvertes par la loi sur le secret bancaire du 3/9/1956 ou par l'article 151 de la loi sur la monnaie et le crédit, si l'autorité compétente constate que la demande est conforme aux dispositions de l'accord signé avec le Liban en vertu de la Loi n° 44 du 24/11/2015 sur la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, les informations doivent être obtenues et fournies à l'autorité compétente.

Le ministre des Finances ou la Banque du Liban a le droit, conformément à sa compétence, conformément aux décisions ultérieures, de déterminer: A) Les institutions qui fournissent des informations B) les informations à fournir et la méthode, y compris la méthode électronique; C. Norme d'exactitude et d'exhaustivité de l'information à donner ...

### **4. Qualification antérieure de paradis fiscal**

Le Liban ne respecte pleinement, à ce jour, aucun des trois grands critères objectifs utilisés par l'OCDE pour évaluer la qualité de la coopération fiscale internationale :

#### **a. Qualité des échanges d'informations**

Le Liban n'a toujours pas un cadre législatif et réglementaire suffisant et est bloqué à la phase 1 du processus d'examen par les pairs. Après avoir dépassé la phase 1, les pays s'engagent normalement dans la phase 2 du processus d'examen, dans le cadre duquel est évaluée la réelle efficacité des échanges de renseignements sur demande. Par la suite, les juridictions sont alors jugées « conformes », « largement conformes » ou « partiellement conformes. »

#### **b. L'existence ou non d'une convention multilatérale dûment signée sur l'échange de renseignements**

Le Liban a déjà signé 52 conventions bilatérales sur ce point. En revanche, il n'y a pas à ce jour des négociations pour devenir signataire de cette convention multilatérale

#### **c. L'existence ou non d'un engagement desdits pays à passer à l'échange automatique d'informations**

Le changement de qualification s'opère à ce niveau. En fait, le Parlement libanais a en effet adopté, dans la nuit du 19 au 20 octobre 2016, les lois et règlements nécessaires à l'échange

d'informations financières avec les autres Etats, à la demande de ces derniers, lors d'enquêtes fiscales de l'administration ou de la justice.

Pourtant, si le Liban ne possédait aucun mécanisme d'échange d'informations fiscales jusqu'en 2015, la loi libanaise permet désormais la fourniture d'informations sur demande. Le vote de cette nouvelle législation va permettre au Liban de se mettre aux normes de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en matière de coopération et de transparence fiscales. Et par là même, d'échapper à l'inscription du pays sur la future liste noire des Etats et territoires non coopératifs, annoncée par l'OCDE et le G20 (le groupe des vingt pays les plus riches de la planète) pour juillet 2017.

L'entrée en vigueur de l'échange automatique d'information est prévue pour septembre 2018, ce qui laisse très peu de temps au Liban pour s'y préparer. Un certain nombre de lois et de décrets doivent être adoptés :

- Une loi éliminant les actions au porteur
- l'amendement de la loi 43 (du 24-11-2015) adopté dans l'urgence fin 2015 qui limitait l'échange d'information à l'existence de « soupçons sérieux et de preuves » d'évasion fiscale
- l'amendement du code des procédures fiscales (articles 1, 23, 29 et 32) pour redéfinir les modalités d'application de l'impôt des non-résidents.

Le Liban doit parallèlement signer la convention multilatérale d'assistance mutuelle en matière fiscale, tout en s'engageant officiellement à adopter la norme de l'échange automatique d'information CRS (Common Reportings Standard).

L'OCDE devrait offrir pour cela une assistance technique à la Banque centrale et à l'Association des banques.

Afin d'améliorer le système fiscal libanais, on propose d'instaurer une taxe progressive selon des critères définis et d'éliminer des exemptions surtout celle des sociétés holdings. Ou soumettre les bénéfices de ces dernières à l'impôt du titre I lors de leur réalisation et à celle du titre III lors de la distribution .

## **Section II : Les mesures juridiques effectuées en matière de lutte**

### **A. Les propositions législatives des Entités Internationales**

#### **1. Les organisations internationales : CIME et PCN**

CIME est un comité spécialisé en investissement international et en entreprises multinationales. Née à travers une déclaration en 1976 pour régler les défis concernant ces deux sujets.

La Déclaration ne constitue pas formellement un acte de l'OCDE.

Mais des Etats qui les ont adoptés et leur «respect... est volontaire et ne constitue pas une obligation susceptible d'être sanctionnée juridiquement»<sup>1</sup>.

Cette déclaration est obligatoire pour les Etats membres de l'OCDE, fait des Principes «à un mélange quelque peu surprenant d'un règlement de fond qui n'est pas juridiquement contraignant et d'une procédure d'application contraignante»<sup>2</sup>.

Lors du dernier réexamen des Principes en 2000, tous les commentateurs ont souligné la nécessité d'améliorer le mécanisme de la mise en œuvre des principes.

Toutefois, en réalité, la nouvelle fonction de CIME met en question la pertinence de ce devoir.

Déjà, en vertu des Décisions antérieures, comme l'observait à raison un auteur, « en clarifiant le contenu des lignes directrices que la Commette peut faire. Résoudre durement les conclusions qui établiront, au moins indirectement, si le comportement de l'entreprise concernée était ou non conforme au contenu des lignes directrices telles que clarifiées.».

La critiques du CIME avait déjà confirmé cette hypothèse.

L'effet moral des recommandations et des Clarifications relativise le caractère volontaire des Principes et, ce faisant, investit les PCN et le CIME de fonctions quasi judiciaires. Désormais, il incombe aux pays, aux organes consultatifs et aux autres parties intéressées de formuler des demandes pour faire usage du mécanisme et aux PCN et au CIME d'exercer leurs facultés pour assurer l'application des Principes.

Le rôle du CIME était d'enseigner la théorie néoclassique qui contrôlait les entreprises multinationales par une institution supranationale.

En 1984, des Points de contact nationaux les PCN sont apparues, ces derniers avaient comme rôle de mettre en œuvre les principes nationaux à titre de fora de discussion sur les questions des multinationales.

---

<sup>1</sup> Conseil de l'OCDE, Investissements et entreprises internationales, Principes directeurs de l'OCDE, Chapitre introductif, Europe 1976, paragraphe 6

<sup>2</sup> BOTHE Marcel, *Legal and Non-legal Norms – A Meaningful Distinction in International Relations?*, United Kingdom 1980, p73

Cette dualité a mis en question l'efficacité du contrôle du mécanisme d'optimisation fiscale des multinationales. Et en 2000 une décision a défini les détails de l'exercice des fonctions de ces deux entités<sup>1</sup>.

Cette dernière décision a transformé le rôle des PCN qui est devenu comme fora de règlement des différends pour accomplir leur mission de contribuer à une mise en œuvre efficace des Principes.

Les lignes précisent la procédure des PCN : Il procède à une première évaluation de l'intérêt des questions soulevées, puis si les questions justifient un examen approfondi, proposera de bons offices pour aider les parties, et enfin si les parties impliquées ne s'entendent pas sur les questions, il publiera un communiqué et des recommandations concernant la mise en œuvre des principes.

Face à ce partage de fonctions, des limites d'actions sont mise en œuvre.

Les PCN contribuent à la solution et ne la resouvent pas. Cette fonction est réservée à CIME qui l'exerce et fournit des clarifications.

Le CIME étudie les demandes motivées d'un pays ou d'un organe consultatif sur le point de savoir si un PCN exerce ou non ses attributions.

Ensuite, apporte une clarification dans le cas où une partie formule une demande motivée concernant la pertinence de un ; interprétation d'un principe.

Le CIME est une instance d'appel qui interprète les principes et les questions de droit, et non des questions de comportement des entreprises (droit et fait) .

Cette dernière, étant des questions relevant de la compétence des PCN.

---

<sup>1</sup> Conseil de l'OCDE, Décision du Conseil de l'an 2000, para. II, 4 , site officiel de l'OCDE.

## **2. Les pistes de travaux BEPS de l'OCDE**

Les chefs d'Etats et du gouvernement du G20 ont demandé à l'OCDE de proposer un plan d'action contre l'érosion des bases en matière de fiscalité et les transferts de bénéfices BEPS.

### **a. Piste de travail du Focus Group numero1 :**

- Renforcer des mesures de lutte contre l'abusions et prévenir la sortie en franchise de taxe des profits.
- Eviter la concurrence fiscale agressive
- Analyser les régimes préférentiels
- Analyser les structures hybrides (prêts participatifs, établissement stable etc.) pouvant conduire à des doubles exonérations voire des doubles déductions
- Combattre les Etats-tunnels permettant la sortie des profits vers des paradis fiscaux (le trémat shopping)

Cette piste affirme :

- la nécessité d'adopter des clauses de sauvegarde pour limiter les effets de la liberté de circulation des capitaux
- Initiative législative pour les problèmes d'hybridation
- Définition d'une clause anti-abus
- Renforcer la directive 2003/43 du Conseil d'Etat

### **b. Piste de travail du Focus Group numéro 2 :**

- Développer la notion de territorialité
- Définir l'établissement stable
- Limiter la double imposition

### **c. Piste de travail du Focus Group numéro 3 :**

- Définition du prix de transfert : un enjeu de répartition de la matière imposable
- Fonder le principe de pleine concurrence : mode forfaitaire de répartition des profits
- Débat sur les actifs incorporels : les revenus doivent être taxes dans l'Etat de la propriété juridique, sauf situation abusive.

---

<sup>1</sup> Memento droit fiscal, édition Francis Lefebvre, Paris 2014, p81

<sup>2</sup> Principe pour l'opération intragroupe, qui exige que le prix pratique entre entreprises associées soit identique à celui des entreprises indépendantes. Les entreprises doivent fixer le prix de transfert en conformité avec le prix de pleine concurrence et démontrer que l'absence de tentative d'évasion fiscale.

### **3. Propositions ‘législatives’ parlementaires**

Plusieurs propositions ont été avancées par le Parlement Français vis-à-vis de l’optimisation fiscale.

Quelques une ont fait l’objet d’une traduction législative, d’autres ont été validées par le Conseil Constitutionnel, et beaucoup d’entre elles sont restées lettres mortes vu que la mise en œuvre concrète dépend souvent de l’action du Gouvernement.

Citons à titre d’exemples les propositions suivantes :

. Envisager l’instauration de mesures visant à empêcher une entreprise de tirer un bénéfice fiscal résultant d’une différence de qualification juridique de son statut dans deux Etats différents.

*Il s’agit ici des entités dites ‘hybrides’, cette proposition a été traduite législativement dans l’article 105 (LFI 2014) et validée par le CC.*

*‘Le Gouvernement remet au Parlement, avant le dépôt du projet de loi de finances pour 2015, un rapport étudiant les conséquences pour le budget de l’Etat de l’existence d’entités hybrides, telles que définies par l’Organisation de coopération et de développement économiques.*

*Ce rapport s’attache notamment à :*

*1° Fournir des données chiffrées sur la présence en France d’entités hybrides ;*

*2° Illustrer par des exemples précis la qualification de ces entités par le droit français et par le droit des autres Etats concernés, en indiquant quels sont les Etats les plus concernés et les qualifications juridiques le plus fréquemment utilisées ;*

*3° Mesurer la perte de recettes fiscales résultant, le cas échéant, des différences de qualification ;*

*4° Etudier les moyens permettant de limiter les avantages fiscaux tirés de ces différences.’<sup>1</sup>*

. Dans la situation ‘à risque’ faire peser sur le contribuable la charge de prouver le caractère normal des prix de transfert.

Cette proposition s’applique au cas de ‘business restructurant’ notamment.

Cette mesure a été adoptée mais a été invalidée car les définitions du transfert de fonctions et des transferts de risques n’étaient pas suffisamment précises.

---

<sup>1</sup> Article 105 - LOI n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances française pour 2014

. Modifier l'article 57 du code général des impôts pour supprimer la condition de dépendance ou de contrôle quand les transactions s'effectuent avec des Etats non coopératifs. Elle consiste à supprimer la dépendance quand les transactions s'effectuent avec des entreprises établies dans des ETNC<sup>1</sup>.

. Mesures visant à empêcher la déduction ou l'exonération d'un produit déjà déduit ou exonère dans un autre Etat.

*Il Ya eu validation de l'article 22 concernant ce sujet :*

*« Lorsque l'entreprise prêteuse est une société ou un groupement soumis au régime d'imposition prévu à l'article 8 du présent code ou un organisme de placement collectif relevant des articles L. 214-1 à L. 214-191 du code monétaire et financier ou un organisme de même nature constitué sur le fondement d'un droit étranger et situé dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et qui n'est pas un Etat non coopératif au sens de l'article 238-0 A du présent code, le présent b ne s'applique que s'il existe également des liens de dépendance, au sens du 12 de l'article 39, entre cette société, ce groupement ou cet organisme et un ou plusieurs détenteurs de parts de cette société, de ce groupement ou de cet organisme. Dans cette hypothèse, l'impôt sur ces intérêts est apprécié au niveau de ces détenteurs de parts. »*

Cette proposition vise à éviter une double non-imposition des produits hybrides, sujet évoluant rapidement au niveau international.

. Rendre obligatoire la communication préalable à l'administration fiscale des schémas d'optimisation fiscale procurant un avantage fiscal substantiel. Cette proposition a été invalidée car elle portait atteinte aux principes d'intelligibilité de la loi et de la liberté d'entreprendre.

Les propositions 2, 3 et 5 ont fait l'objet d'une traduction législative à travers l'article 106 et 96 (LFI 2014) mais ont été déclarées non-conformes à la Constitution par la décision du CC n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013<sup>2</sup>.

#### **4. Propositions au niveau de l'OCDE et de l'UE**

Plusieurs démarches internationales ont été soutenues tendant à la renégociation des conventions fiscales bilatérales.

---

<sup>1</sup> Conseil de l'OCDE, *dispositifs hybrides, questions de politique et de discipline fiscales*, Taxude 2012, bruxelles, page 2

<sup>2</sup> MUET Martin, *l'optimisation fiscale des entreprises multinationales : agir pour rétablir l'Egalité devant l'impôt*, rapport d'information numéro 1243 en 2013, [www.legifrance.fr](http://www.legifrance.fr)

L'OCDE a adopté des normes visant à mettre fin au secret bancaire surtout dans les pays à fiscalité privilégiée, afin d'appliquer pleinement leurs normes de lutte contre toute évasion. Le but étant la lutte contre la délocalisation des revenus en dépit de la fiscalité.

Plus de 900 accords bilatéraux conclus à tel point qu'on peut affirmer que les paradis fiscaux n'ont plus une liberté totale de marge de manœuvre à cause du Forum mondial sur la transparence de l'échange des renseignements<sup>1</sup>.

- . Promouvoir la définition du concept d'établissement stable virtuel, et des Etats et territoires non coopératifs
- . Prévoir une clause de sauvegarde fiscale pour s'assurer qu'un produit exonéré soit bien imposé dans l'Etat de la source
- . Envisager la mise en œuvre obligatoire d'ACCIS pour les entreprises de l'économie numérique
- . Lancer des réflexions sur l'harmonisation des bases de l'impôt sur les sociétés
- . Généraliser la 'transparence pays par pays'

Ainsi selon l'OCDE 'il revient aux Etats de prendre les mesures nécessaires pour combler tout vide juridique susceptible d'être usé par les fraudeurs fiscaux'<sup>2</sup>. Au plan national par exemple il faut régler :

- Transfert indirect de bénéfices à l'étranger
- Transfert d'actifs hors l'Etat
- Bénéfice provenant de sociétés établies dans un paradis fiscal
- Participation dans des structures financières établies dans un pays français
- Rémunération de prestation de service à l'étranger
- Déclaration de transfert de fonds vers ou en provenance de l'étranger<sup>3</sup>

## **B. Les plans d'action fiscaux mis en œuvres**

**1. Au niveau international**, des mesures ont été adoptées afin de prévenir et de combattre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices tout en renforçant la lutte contre la planification fiscale agressive.

Ainsi l'OCDE et l'UE ont poursuivi leurs travaux pour corriger certaines anomalies en donnant 'aux Etats les instruments nationaux et internationaux permettant d'empêcher les entreprises de se soustraire partiellement ou totalement à l'impôt' [rapport 18-20 Juillet 2013]

---

<sup>1</sup>Council of Europe, Consultative Assembly, Document working papers, 2014

<sup>2</sup>BOUILLAIT, 'Google, Amazon, Apple : le rapport qui accuse', le Figaro numéro 221, 13-12-2013

<sup>3</sup>Doctrine administrative 5B-640 du 31 Mars 2001, France, www.legifrance.fr

Le plan d'action comporte les mesures suivantes :

**a. Neutraliser les 'boîtes de brevets'**

Une boîte de brevet dite en anglais ' patent box' est un dispositif fiscal permettant une optimisation des revenus incorporels des Entreprises (notamment les revenus issus du droit de propriété intellectuelle)<sup>1</sup>.

Le but est d'encadrer drastiquement ces dispositifs fiscaux et ne les tolérer que dans des cas très particuliers.

**b. Neutraliser les effets des 'produits hybrides'**

Cette mesure est réalisée à travers la révision de la directive 'mère-fille' du 25 novembre 2013 qui vise à éviter qu'un bénéficiaire déjà impose soit une seconde fois lorsque les dividendes sont remontés à la société mère, ici :

- Soit l'Etat d'établissement de la filiale opère un retenu à la source sur les dividendes quittant son territoire
- Soit l'Etat d'établissement de la mère n'exonère pas le dividende remonte<sup>2</sup>

Cette mesure permet en cas de déduction dans l'Etat membre de source des profits, d'obliger l'Etat membre, bénéficiaire à imposer le produit distribué.

*A cet égard on note une proposition du Commission Européen de faire des clauses – abus inspirées de celle de la planification fiscale agressive du 6 décembre 2012.*

**c. Mesure 'anti-abus' des traites fiscaux**

Il s'agit ici du 'trémat shopping' : pratique qui sert à organiser les flux transnationaux pour bénéficier des stipulations les plus avantageuses des différentes conventions fiscales.

Deux mesures ont été avancées pour remédier à ce problème :

- Une clause contre les ' Etats Tunnels', stipulant que les conventions fiscales ne peuvent être effectivement appliquées que si les personnes qui s'en réclament se trouvent être des résidents réels des deux Etats concernés .
- Une clause de sauvegarde pour exclure l'application de la convention fiscale en question dans le cas où l'un des motifs principaux de la transaction viserait à échapper à l'impôt.

**d. Mesure concernant les prix de transferts**

Comme étant le premier vecteur d'optimisation fiscale des multinationales, le prix de transfert est l'un des principaux défis internationaux. En effet les efforts devront se concentrer sur les prix afférents les redevances d'utilisation de droits de propriété intellectuelle principalement.

---

<sup>1</sup> Plan d'action BEPS 2012, [www.oecd.org/fr](http://www.oecd.org/fr)

<sup>2</sup> Conseil de l'OCDE, *dispositifs hybrides, questions de politique et de discipline fiscales*, Taxude 2012, bruxelles, page 7

Toutefois aucun accord n'a été trouvé à ce jour sur les techniques de procédure. Il est intéressant ainsi de renforcer le principe de pleine concurrence consacré à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

#### e. Les conventions multilatérales

L'OCDE avance l'idée de mettre en œuvre une convention globale multilatérale qui regroupe tous les mesures du BEPS proposées dans un seul instrument juridique.

#### f. Rapport pays par pays

Cette mesure permet de transmettre aux administrations fiscales : le chiffre d'affaires, les actifs corporels, la masse salariale, les capitaux propres, les impôts payés et différés.

Ce projet est inclus dans une proposition unanimement acceptée qui est la transparence pays par pays.

#### g. ACCIS européenne

La fiscalité directe ne relève pas du domaine de compétence de l'Union européenne mais cette dernière peut agir pour rendre plus cohérent le paysage fiscal européen et renforcer la lutte contre l'optimisation fiscale agressive. Présentée le 16 mars 2011 par la Commission Européenne, dans le but d'une harmonisation des bases avec une assiette commune et une répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats.

A travers l'ACCIS ou Association des conseillers d'université dans les écoles indépendantes, les sociétés en groupe vont choisir de se soumettre à une assiette commune et consolidée de l'impôt sur les sociétés, en substitution à l'assiette des règles nationales<sup>1</sup>. Ainsi l'assiette est consolidée car les entreprises peuvent calculer leur assiette imposable à l'échelle de l'UE.

L'assiette serait ensuite répartie entre les Etats membres comme suit : un tiers pour les immobilisations corporelles, un tiers pour le chiffre d'affaires et un tiers pour la main d'œuvre. Ensuite les taux nationaux seront appliqués aux quotes-parts nationales de l'assiette européenne.

On souligne que le dossier fiscal est traité par une seule administration, c'est celle de résidence de la société mère.

Ce projet est un projet au long cours. Soutenu par le couple franco-allemand lors du Conseil économique en 2014, il met en évidence un processus lent en raison de la règle de l'unanimité sur les questions fiscales<sup>2</sup>. Ainsi le TFUE<sup>3</sup> ne prévoit aucune disposition permettant un alignement des impôts directs car la fiscalité reste un outil fort de la souveraineté des Etats et elle demeure régie par la règle de l'unanimité. Ce processus est utile et peut conduire à mener d'autres projets sur la régulation de l'économie numérique sans une impulsion politique forte.

---

<sup>1</sup> Définition du périmètre d'intégration fiscale : possible si la mère détient plus de 50% des droits de vote et plus de 75% du capital

<sup>2</sup> Plan d'action BEPS 2012, [www.oecd.org/fr](http://www.oecd.org/fr)

<sup>3</sup> Traités sur le fonctionnement de l'Union Européenne

## h. Rapport sur l'économie numérique

Les conventions fiscales bilatérales soulignent la possibilité pour un Etat de prélever l'impôt d'une société résidente et d'un établissement stable. Ainsi le droit fiscal est mal adapté aux critères de l'économie numérique et ne permet pas d'imposer l'activité réalisée dans un pays par des géants du numérique.

Le rapport de l'OCDE ne met pas en œuvre une obligation juridique, il s'agit d'un 'soft power' qui va regrouper les visions des Etats vis-à-vis de l'économie numérique dans un document. Ainsi ce n'est autre qu'un cadre conceptuel à développer.

Le comité des affaires fiscales a parlé d'une numérisation de l'économie généralement. Cela est dû à une raison essentielle, en fait la concentration sur les numériques uniquement n'est pas judicieuse, il serait plus efficace de proposer des pistes de réformes au lieu de focaliser sur quelques numériques.

Le rapport devrait examiner les actifs incorporels dans la mondialisation économique. Ces actifs provoquent des effets négatifs aux Etats. On cite à titre d'exemple la chaîne multinationale de cafés Starbucks<sup>1</sup>.

### **2. Mesures relevant d'une action nationale**

Afin d'encadrer les pratiques d'optimisation au niveau législatif, plusieurs plans d'action ont été mis en place.

#### **a. Concernant l'abus de droit ( en anglais *Anti treating shopping*)**

Des articles ont été stipulés afin d'écarter les actes constitutifs d'un abus de droit. Généralement ces articles définissent l'abus afin de permettre de l'identifier et le qualifier. L'article L.64 du LPF français rappelle les deux critères alternatifs de cet acte :

- soit les actes sont fictifs
- soit ils méconnaissent l'esprit de la loi<sup>2</sup>

La réintégration à l'assiette taxable des montants soustraits peut être ramenée à 40% si le contribuable n'est pas le bénéficiaire.

Les législations se mettent d'accord que les vérificateurs doivent cumulativement prouver que le contribuable a consciemment détourné l'intention du législateur et démontrer qu'il l'a fait dans l'unique but de réduire son imposition.

Plusieurs articles ont été codifiés pour redéfinir l'abus de droit mais les Conseils Constitutionnels ont toujours censuré ces articles pour incompétence négative car il y a toujours une méconnaissance du principe de légalité des délits et des peines car ils confèrent toujours d'importante marge d'appréciation à l'administration fiscale.

---

<sup>1</sup> MUET Martin, *l'optimisation fiscale des entreprises multinationales : agir pour rétablir l'Égalité devant l'impôt*, rapport d'information numéro 1243, Paris en 2013, www.legifrance.fr

<sup>2</sup> L.64 du Livre de procédures fiscales '...ils n'ont pu être inspirés par aucun motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales'.

#### **b. Concernant les charges déductibles**

Les charges déductibles qui concernent les charges financières, les redevances et la rémunération des prestations de service ne sont admises en déduction que si le débiteur apporte la preuve qu'elles correspondent à des opérations réelles normales non exagérée<sup>1</sup>.

Ce régime est strict quand l'état de destination des charges est un ETNC, ici la non-déductibilité est la règle<sup>1</sup>. Le débiteur afin de bénéficier doit apporter la preuve exigée pour les Etats à fiscalité privilégiée et démontrer que les dépenses constitutives des charges ont un objet autre que celui délocaliser les dépenses dans un ETNC.

#### **c. Concernant les produits et entités hybrides**

Ce plan d'action prévoit de conditionner la déductibilité des intérêts versés à une entreprise liée d'une façon à ce que la prêteuse paye sur les intérêts qu'elle reçoit un impôt au moins égal au quart de l'impôt sur les bénéfices détermine en droit commun<sup>2</sup>.

Ainsi il faut instaurer des mesures pour empêcher une entreprise de tirer un bénéfice fiscal résultant d'une différence de qualification juridique de son statut dans deux Etats.

#### **d. Concernant les prix de transfert**

Les entreprises doivent être tenues à des obligations permanentes de documentation de leurs prix de transfert. Sont tenues de présenter leur comptabilité analytique les entreprises soumises à cet obligation et aussi celles qui en tiennent une et dont le chiffre d'affaires excède les seuils au-delà desquels le contrôle fiscal est exercé par la DVNI<sup>3</sup>.

Plusieurs sanctions ont été stipulées vis-à-vis des dérogations, mais le conseil Constitutionnel a censuré tous les mesures qui portent atteinte au principe de proportionnalité des peines.

Quand l'administration réintègre à la base taxable des bénéfices localisés dans un autre Etat du fait d'une manipulation des prix de transfert, les deux administrations se répartissent l'imposition. Durant la procédure amiable, l'établissement de l'impôt est suspendu<sup>4</sup>.

En France par exemple, le code général des impôts prévoit que le manquement à l'obligation de documentation des prix de transfert entraîne une pénalité de 5% du montant de la rectification.

Quant au business restructurant, défini comme redéploiement transnational par une entreprise multinationale de ses fonctions, actifs et/ou risques, des propositions sont mises en place concernant des situations 'à risque'<sup>5</sup>. Ces propositions soulignent la nécessité de faire peser sur le contribuable la charge de prouver le caractère normal des prix de transfert.

---

<sup>1</sup> Proposition de loi tendant à renforcer la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales des entreprises multinationales, 4 juillet 2013, Sénat Français

<sup>2</sup> Conseil Constitutionnel français, République française, section Bank (site du conseil constitutionnel)

<sup>3</sup> La direction des vérifications nationales et internationales

<sup>4</sup> Décision numéro 85-187 DC du 25 janvier 1985, Etat d'urgence en Nouvelle-Calédonie

<sup>5</sup> OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales, juillet 2010 (site officiel)

e. L'assistance administrative est l'ensemble des opérations traduisant une coopération entre les administrations fiscales des Etats en vue de permettre une application correcte des dispositions régissant l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts de chacun des Etats intéressés.

Ainsi ces Etats acceptent de mettre en œuvre les divers moyens juridiques que leur confère la législation nationale pour aider une administration étrangère à remplir ses attributions fiscales sans se heurter aux limites de souveraineté.

Le développement de ces mécanismes juridiques résulte des exigences du droit international public. Les Etats sont souverains.

Or, il résulte des principes les mieux établis que la compétence d'exécution d'un Etat est exclusivement territoriale.

Sauf règle permissive contraire, un Etat ne peut mettre en place des moyens de contrainte sur le territoire d'un autre. Sans violer sa souveraineté territoriale.

Ainsi un Etat ne saurait sans y être autorisé dépêcher des agents sur le territoire d'un autre Etat en vue de contrôler la comptabilité d'une société étrangère.

Ce type de contrôle consiste pour les administrations concernées à procéder simultanément, mais chacune sur leur territoire au contrôle le plus souvent sur place de la situation d'un contribuable pour échanger ensuite le renseignement obtenu.

Ainsi chacune des administrations opérant sur son territoire, le principe ne déroge pas à la souveraineté territoriale d'un Etat.

Cette assistance se fait à travers les conventions fiscales internationales qui visent à éviter les doubles impositions. Mais le système conventionnel doit aussi éliminer le risque de la suppression de toute imposition.

C'est le problème de l'optimisation fiscale, car une personne morale qui n'entre pas dans le champ d'application d'une convention peut être tentée de créer artificiellement grâce à un montage fiscal habile la situation qui lui permet de bénéficier des dispositions favorables prévues.

Chaque Etat lie avec chacun des autres par une convention bilatérale, cette multitude offre autant de possibilités d'évitement fiscales à des contribuables bien conseillés qui après avoir soupesé les avantages et les inconvénients de telle ou telle convention, arrêtent leur choix sur celle qui est susceptible de leur assurer le régime d'imposition qu'ils estiment le plus avantageux.

### **3. Les mesures conventionnelles qui ont été mis en place :**

- Des clauses dans les conventions signées comme restriction à la liberté des contribuables
- Des clauses d'échanges de renseignements qui permettent à l'administration de se procurer des informations à condition qu'elles restent confidentielles (ainsi le mythe de secret bancaire s'estompe au fur à mesure)

- Clauses d'assistance au recouvrement qui permettent la délivrance aux administrations de pouvoir afin de recouvrer l'impôt dans l'autre Etat. L'état créancier (des impôts dus par le contribuable) va avoir la prérogative d'imposer les sommes litigieuses<sup>1</sup>.
- Mesure anti-abus d'ordre général (anti-trémat-shopping) : c'est l'usage de clause avantageuse fiscalement pour éluder l'imposition due dans l'autre Etat partie. Elles sont inscrites dans les conventions pour protéger les intérêts du trésor national.

### **Conclusion Partielle :**

En guise de conclusion, l'ère de prolifération des firmes multinationales doit être réorganisé à travers des reformes nationaux et internationaux. Le Liban, qualifié auparavant de paradis fiscal s'est en sortie de cette situation en adoptant des mesures d'échanges d'informations . En effet, une harmonisation fiscale internationale est nécessaire dans le but d'éliminer tout évitement fiscal insouhaitable. Dans ce but, les organisations internationales tel que l'OCDE ont commencé à mettre en évidence des plans d'action.

---

<sup>1</sup>BRARD Jean, *rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, Assemblée nationale*, Paris, avril 2008, page 58

## **CONCLUSION GÉNÉRALE**

Au sein d'une mondialisation sans frontière, une injustice fiscale se met en place, tout en éliminant toutes règles stipulant l'égalité entre les citoyens.

Une globalisation fiscale a été à l'origine d'imposition faible au bénéfice de nombreuses firmes transnationales, en permettant de mettre en évidence des stratégies d'optimisation fiscale qui ont défrayé la chronique et impliqué une importante perte d'impôts aux Etats.

Des pratiques de gestion fiscale ont été mises par les experts des multinationales afin de minimiser les impôts à verser, ce qui a déclenché un concept nouveau en droit public, spécialement fiscal, dit 'planification fiscale agressive' et a démontré une très grande importance des impôts issus de ces firmes à travers le manque à gagner qu'ont subit les finances publiques.

A l'échelle mondiale, et selon les dernières études, une perte de type fiscale géante a été scoré dans le monde : il s'agit de 130 Milliards de Dollars perdus à causes des mécanismes d'optimisation des multinationales.

En tirant partie des subtilités d'un régime fiscal et des incohérences entre les dits systèmes, une planification fiscale d'une FMN contribue à réduire l'impôt à payer en prenant de multiples formes et en mettant en place des conséquences néfastes, telles que les doubles non-impositions et les doubles déductions.

Afin d'optimiser leur gestion fiscale, les FMN exploitent les failles juridiques des systèmes fiscaux et les asymétries qui existent entre les règles nationales, pour éluder le paiement de leur juste part de l'impôt. Ceci fait naître une inégalité entre des grandes firmes et des petites firmes, même entre les firmes et les citoyens en général.

Ce manœuvre d'évitement fiscal s'appuie de manière naturelle sur des mécanismes d'évasion fiscale, ce qui veut dire, qu'une organisation qui n'est pas illégale mais utilise les marges codifiées dans un pays, donne sans franchir les limites ce qui légalise ces pratiques juridiquement.

Pourtant, d'un autre côté, ce manœuvre fait perdre à un Etat donné son droit d'imposition et par suite sa souveraineté étatique car derrière chaque gestion optimale légale, se cache des tournures d'évitement qui s'approchent des abus de droit et des actes anormaux .

Il s'agit d' une zone grise entre Evasion et Fraude qui s'appuie sur les apparences légitimes ; mais en effet ce qu' elle applique n'est qu'autres actes offensifs à l'Etat en vigueur.

Plusieurs critères permettent d'identifier l'effet de ces pratiques sur la société :

- La prolifération des inégalités sociales sur un même territoire
- L'effet de sape sur la culture juridique de discipline fiscale
- La concurrence déloyale entre entreprises selon leur taille et leur nature
- La concurrence dangereuse entre États en matière de législations attractives
- L'érosion des revenus fiscaux à cause de l'évitement provoqué
- L'impact sur la pauvreté à cause de la dominance des FMN
- La rupture du contrat social de Montesquieu
- Le défaut de transparence et une tromperie à cause du caractère artificiel des montages effectués.

L'optimisation fiscale se base alors sur des différences entre les règles fiscales et les législations en vigueur dont elle peut profiter pour appliquer ses buts.

La réaction et la réponse à de tel schéma doivent être internationales et non pas locales car elles doivent être à la même échelle que les manœuvres utilisées. C'est pour cela que la coopération est assez essentielle dans tel cas pour apporter une réponse à bonne échelle et avoir des informations fiscales moins partielles.

A cet égard, il serait indispensable d'élargir la transparence fiscale et de l'améliorer afin de surmonter cette large palette de montages d'optimisation fiscale. Cela va sûrement induire une information fiable et de qualité liée directement aux affaires de nature fiscale des sociétés transnationales.

Ce phénomène n'est pas en droit public illégal du point de vue légale. Ainsi, il n'est pas aussi conforme aux lois étatiques car il touche la souveraineté étatique – levier essentiel de tout Etat.

De plus, il touche l'esprit des lois et peut être sujet d'interprétation au tribunal (on note ici que cette pratique peut être qualifiée de légale et d'illégale selon les faits exploités lors d'un procédé).

Le recours à ces schémas fiscaux n'implique pas une sécurité juridique s'il y a absence de garantie juridique à priori. De plus les risques ont été mis en place pour des buts dissuasifs en ce qui concerne la réputation d'une FMN .

Ces risques résultent des mécanismes fiscaux considérés parfois illégaux par les juridictions et leurs caractères non publics ne sont pas toujours garantis dans les procédés judiciaires.

*"La planification fiscale agressive peut donc être considérée comme contraire au principe de la responsabilité sociale des entreprises"* affirme un plan d'action de l'OCDE rendu le 6.12.2012 afin de renforcer les luttes contre les détournements fiscaux.

L'absence de planification fiscale agressive est de nature multidimensionnelle et est l'un des aspects de la responsabilité sociale.

Ces tentatives d'évitement des lois fiscales nationales mises en œuvre par les experts comptables et fiscaux des firmes multinationales, constituent une menace pour l'économie des Etats à cause de la non redistribution des richesses créées au niveau de la société.

Ainsi l'optimisation fiscale est une technique de gestion fiscale légale juridiquement en droit, l'évitement des taxes opéré suite à de telle pratique, n'est pas contre la loi sauf si les limites sont franchies et le contribuable passe d'une simple gestion permettant d'alléger les charges fiscales à un abus de droit ou à un acte anormal de gestion. Dans ces deux derniers cas l'optimisation fiscale serait qualifiée autrement à cause de son caractère abusif.

Ce caractère, au cas où il n'est pas exploité par les autorités publiques, empêche la qualification d'abus de droit et c'est là que l'optimisation fiscale devient uniquement qualifiée d'abusives sans aucune sanction.

Ce cas est généralement présent dans les pays dont le système fiscal est instable et les normes ne sont pas complètes et bien légiférées. Dans un tel cas, les firmes multinationales se heurtent à créer leurs filiales sur les territoires non puissants afin de bénéficier des règles en vigueur et d'échapper à l'imposition de l'Etat.

L'optimisation fiscale n'est pas alors par nature abusive, ce sont de simples techniques qui servent d'alléger les obligations fiscales : elle n'est pas vouée à être agressive.

Toutefois la relation Administration fiscale – Contribuable, et l'intention de ce dernier de profiter le plus joue un rôle principal dans la qualification de cette opération.

On trouve alors les FMN qui utilisent l'optimisation fiscale dans des buts détournant l'esprit du législateur. D'où le rôle capitale de l'enquête menée pour mettre en évidence l'importance de la culture fiscale appelée 'civisme fiscal' qui va remettre en question la réputation de ces firmes.

Les failles juridiques, le manquement d'exercices de souveraineté et la déficience de lois de prévention sont des facteurs d'attraction permettant d'inciter les firmes à se diriger vers des pratiques d'intention non légales.

Les éléments d'une optimisation fiscale agressive sont donc cumulatifs. Selon les juristes à l'origine, ces leviers sont légitimes au cas où le contribuable est de bonne foi et suit les règles en vigueur sans franchir les limites codifiées. On nomme certains critères de déviation :

- L'intention de la firme
- Le régime fiscal du territoire
- Le vide juridique
- La pertinence de l'expert-fiscal

Ces indices jouent leur rôle dans la qualification de ce manœuvre d'évitement fiscal et le rendent agressif.

C'est pour cela que les juristes parlent d'une phase grise se situant entre la fraude et l'optimisation fiscale, voir d'une simple différence tenant compte des facteurs déjà cités.

La lutte contre l'optimisation fiscale abusive de nos jours est l'objet d'étude de l'OCDE. Il s'agit d'une préoccupation essentielle de toutes les organisations de fiscalité mondiale.

De plus plusieurs actions ont été mises en place à travers des plan recommandés aux Etats afin d'éviter tout détournement des lois nationales et internationales. On cite à titre d'exemple le plan BEPS .

La lutte contre l'évasion suivie par ces schémas de gestion optimale se fondent sur des outils qui prennent en compte une 'juste valeur taxable' et une harmonisation juridique en matière fiscale tout en prenant des mesures au niveau national et international visant à assurer ces objectifs.

En guise de conclusion, *l'optimisation fiscale est un phénomène mondial qui représente un risque à l'intégrité des régimes fiscaux.*

**Annexe I**

**CONVENTION  
ENTRE LA FRANCE  
ET  
LE LIBAN**

**TENDANT A EVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS ET A ETABLIR DES  
REGLES  
D'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE RECIPROQUE EN MATIERE D'IMPOTS  
SUR LE  
REVENU ET D'IMPOTS SUR LES SUCCESSIONS (ENSEMBLE UN PROTOCOLE)  
Signée à Paris le 24 juillet 1962,**

Approuvée par la loi n° 63-813 du 6 août 1963  
(JO du 8 août 1963),  
Ratifiée à Beyrouth le 28 novembre 1963  
Et publiée par le décret n° 64-5 du 2 janvier 1964  
(JO du 8 janvier 1964)  
(Rectificatif au JO du 4 février 1964)

**Protocole additionnel**

## **Extrait Article 2**

1. Au sens de la présente Convention, on entend par " résident d'un Etat contractant " toute

Personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en Raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère Analogue.

2. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1 ci-dessus, une personne physique est Considérée comme résidente de chacun des Etats contractants, cette personne est réputée Résidente de celui des deux Etats où se trouve le centre de ses intérêts vitaux c'est-à-dire le Lieu avec lequel ses relations personnelles et professionnelles sont les plus étroites.

3. Si l'Etat contractant où la personne physique a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas Être déterminé, cette personne physique est réputée résidente de celui des deux Etats où Elle séjourne le plus longtemps.

4. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1 ci-dessus, une personne morale est Considérée comme résidente de chacun des Etats contractants, elle est réputée résidente de L'Etat contractant où se trouve son siège de direction effective. Il en est de même des Sociétés de personnes et des associations qui, selon les lois nationales qui les régissent, N'ont pas la personnalité juridique.

## **Extrait Article 3**

Le terme " établissement stable " désigne une installation fixe d'affaires où une entreprise Exerce tout ou partie de son activité.

a) Constituent notamment des établissements stables :

Aa) un siège de direction ;

Bbc) une succursale ;

cc) un bureau ;

Dd) une usine ;

Eue) un atelier ;

FF) une mine, carrière ou autre lieu d'extraction de ressources naturelles ;

Gag) un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois.

b) On ne considère pas qu'il y a établissement stable si :

Aa) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de Livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;

Bbc) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins De stockage, d'exposition ou de livraison ;

cc) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins

De transformation par une autre entreprise ;

Dd) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des

Marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ;

Eue) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de publicité, de

Fourniture d'informations, de recherche scientifique ou d'activités analogues qui ont

Pour l'entreprise un caractère préparatoire ou auxiliaire.

c) Lorsqu'une entreprise de l'un des deux Etats fait des affaires dans l'autre Etat par

L'intermédiaire d'un agent y établi qui est investi des pouvoirs nécessaires pour la négociation

Et la conclusion des contrats, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement Stable dans ce dernier Etat. Il en est ainsi, en particulier, lorsque l'agent dispose d'un dépôt Et qu'en fait il y prélève des produits ou marchandises qu'il vend et livre directement à la Clientèle.

d) Une entreprise d'assurance de l'un des Etats contractants est considérée comme

Ayant un établissement stable dans l'autre Etat contractant dès l'instant que, par

L'intermédiaire d'un représentant n'entrant pas dans la catégorie des personnes visées à

L'alinéa e ci-après, elle perçoit des primes sur le territoire dudit Etat ou assure des risques

Situés sur ce territoire.

e) On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant ait un établissement

Stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y effectue des opérations

Commerciales par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre Intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans

Le cadre ordinaire de leur activité. Toutefois, si l'intermédiaire dont le concours est utilisé

Dispose d'un stock de marchandises en consignation à partir duquel sont effectuées les

Ventes et les livraisons, il est admis que ce stock est caractéristique de l'existence d'un

Établissement stable de l'entreprise.

f) Le fait qu'une société domiciliée dans un Etat contractant contrôle ou est contrôlée

Par une société qui est domiciliée dans l'autre Etat contractant ou qui y effectue des

Opérations commerciales (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non)

Ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces deux sociétés un Établissement stable de l'autre.

#### **Extrait Article 8**

1. Le présent chapitre est applicable aux impôts sur le revenu perçus pour le compte de Chacun des Etats contractants, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales,

Quel que soit le système de perception.

Ses dispositions ont pour objet d'éviter les doubles impositions qui pourraient résulter, pour

Les résidents de chacun des Etats contractants, de la perception simultanée ou successive Dans l'un et l'autre Etats des impôts visés à l'alinéa qui précède.

#### **Extrait Article 9**

Les revenus des biens immobiliers, y compris les bénéfices des exploitations agricoles et Forestières, ne sont imposables que dans l'Etat où ces biens sont situés.

#### **Extrait Article 10**

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre

Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce une Telle activité, l'impôt peut être perçu dans l'autre Etat sur les bénéfices de l'entreprise, mais

Uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imposables audit établissement stable.

2. Lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce une activité industrielle ou commerciale

Dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé,

Dans chacun des deux Etats, à cet établissement stable, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser

S'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou Analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitantes en toute indépendance Avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

3. Dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, les dépenses exposées aux fins

Poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais Généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'Etat où est situé ledit établissement Stable, soit ailleurs, sont admises en déduction, cette déduction ne pouvant toutefois excéder

Les limites permises par la législation ou la réglementation de l'Etat où ces bénéfices sont Imposables.

4. S'il est d'usage, dans un Etat contractant, de déterminer les bénéfices imputables à un Établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre

Ses diverses parties, aucune disposition du paragraphe 2 du présent article n'empêche cet Etat contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage ; la Méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme Aux principes énoncés dans le présent article.

5. Aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait que cet établissement stable

A simplement acheté des marchandises pour le compte de l'entreprise.

6. Aux fins des paragraphes précédents, les bénéfices à imputer à l'établissement stable Sont calculés chaque année selon la même méthode, à moins qu'il n'existe des motifs Valables et suffisants de procéder autrement.

#### **Extrait Article 14**

1. Les sociétés résidentes du Liban qui possèdent un établissement stable en France restent

Soumises en France, en ce qui concerne les répartitions de bénéfices qu'elles effectuent, à L'application, au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, d'une retenue à la Source, dans les conditions prévues à l'article 109-2 du code général des impôts.

Toutefois, la fraction des répartitions de bénéfices effectivement passible de la retenue Française ne peut dépasser le montant des bénéfices réalisés par l'établissement stable Français tel que ce montant est retenu pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans les Conditions prévues par les dispositions de la présente Convention.

2. Une société résidente du Liban ne peut être soumise en France à la retenue visée au

Paragraphe 1 ci-dessus en raison de sa participation dans la gestion ou dans le capital d'une

Société résidente de France ou à cause de tout autre rapport avec cette société, mais les

Bénéfices distribués par cette dernière société et passibles de cette retenue sont, le cas

Échéant, augmentés pour l'assiette de ladite retenue de tous les bénéfices ou avantages que

La société résidente du Liban aurait directement retirés de la société résidente de France

Dans les conditions prévues à l'article 11 ci-dessus, la double imposition étant évitée en ce

Qui concerne ces bénéfices et avantages conformément aux dispositions de l'article 26.

#### **Extrait Article 15**

1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un Résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat.

2. Le terme " dividendes " employé dans le présent article désigne les revenus provenant D'actions, actions ou bons de jouissance, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires, Ainsi que les revenus d'autres parts sociales qui sont imposés comme les revenus d'actions D'après la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident.

#### **Extrait Article 16**

1. Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat Contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat.

#### **Extrait Article 17**

1. Les redevances en provenance de l'un des Etats contractants et payées à une personne Résidente de l'autre Etat contractant sont imposables dans le premier Etat

### **TITRE III**

#### *Assistance administrative*

#### **Extrait Article 37**

1. Les autorités fiscales des parties contractantes échangeront les renseignements que les

Législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir dans le cadre de la pratique

Administrative normale et qui seront utiles pour assurer l'établissement et le recouvrement Réguliers des impôts visés par la présente Convention ainsi que l'application, en ce qui Concerne ces impôts, des dispositions légales relatives à la répression de la fraude fiscale.

2. Les renseignements ainsi échangés qui conservent un caractère secret ne sont pas

Communiqués à des personnes autres que celles qui sont chargées de l'assiette et du Recouvrement des impôts visés par la présente Convention. Aucun renseignement n'est Échangé qui révélerait un secret commercial, industriel ou professionnel. L'assistance peut Ne pas être donnée lorsque l'Etat requis estime qu'elle est de nature à mettre en danger sa Souveraineté ou sa sécurité ou à porter atteinte à ses intérêts généraux.

3. L'échange des renseignements a lieu soit d'office, soit sur demande visant des cas Concrets. Les autorités compétentes des Etats contractants s'entendent pour déterminer la Liste des informations qui sont fournies d'office.

#### **Extrait Article 38**

1. Les Etats contractants conviennent de se prêter mutuellement assistance et appui en vue De recouvrer, suivant les règles propres à leurs législation ou réglementation respectives, les Impôts visés par la présente Convention ainsi que les majorations de droits, droits en sus, Indemnités de retard, intérêts et frais afférents à ces impôts, lorsque ces sommes sont Définitivement dues en application des lois ou règlements de l'Etat demandeur.

#### **Extrait Article 41**

Les autorités compétentes des deux Etats contractants se concerteront pour déterminer D'une commune entente les modalités d'application de la présente Convention.

#### **Article 44**

Seront ratifiés en même temps que la présente Convention les accords que les Gouvernements français et libanais ont successivement conclus le 25 juin 1959 et les 29

Mars et 8 juin 1960 pour proroger jusqu'au 31 décembre 1960 les dispositions fiscales de L'article 21 de la convention monétaire et financière franco-libanaise du 24 janvier 1948. Ces

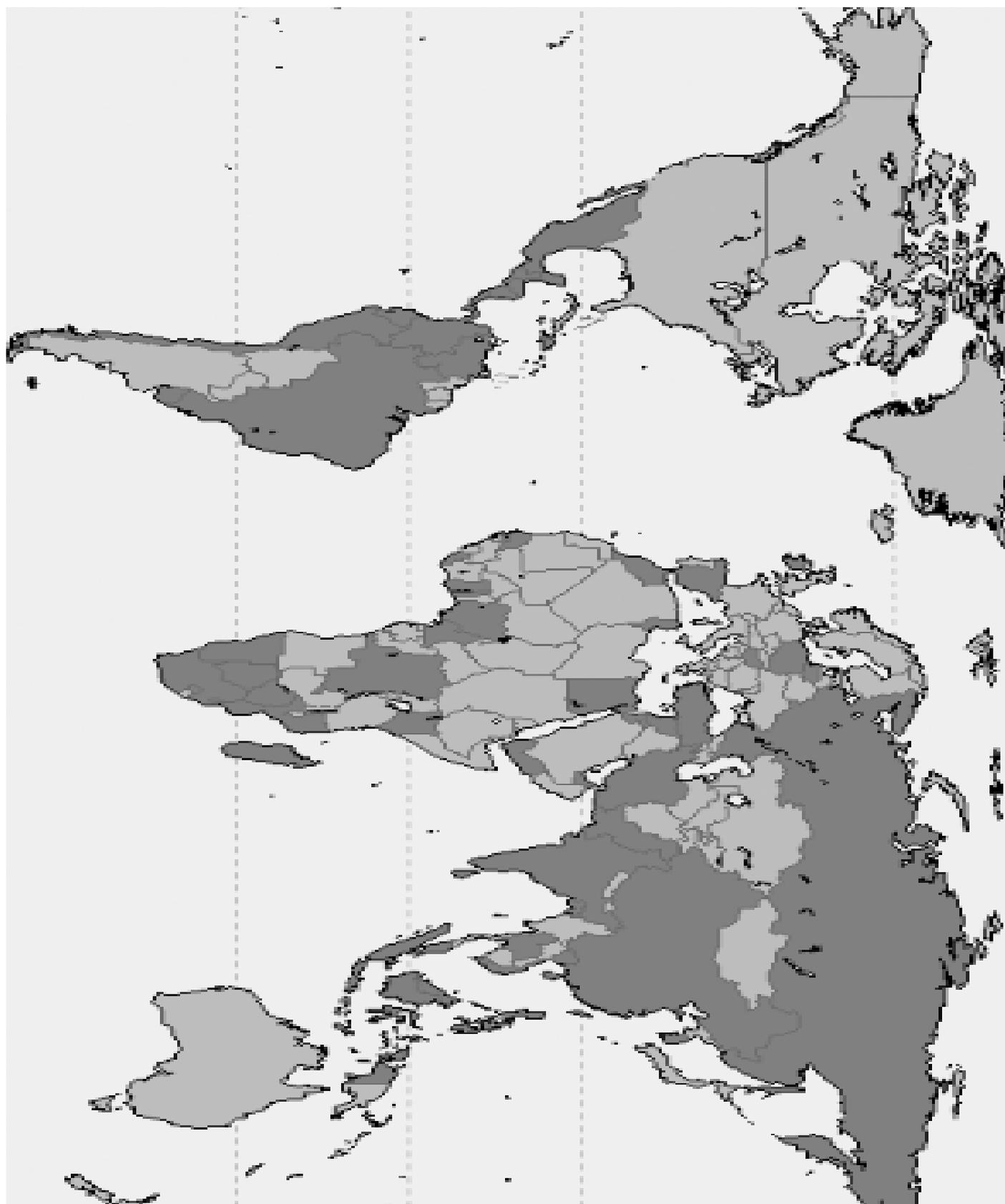
Dernières dispositions trouveront également à s'appliquer, postérieurement au 31 décembre 1960, jusqu'à la prise d'effet de la présente Convention, telle qu'elle est prévue à l'article 42,

Paragraphe 2, 1<sup>o</sup>, a, ci-dessus.

En foi de quoi les plénipotentiaires des deux Etats ont signé la présente Convention et y ont Apposé leur sceau.

ANNEXE 2

**CARTE GEOGRAPHIQUE REPRESENTANT LES ETCN EN GRIS FONCE**



### ANNEXE 3

#### Enquête juridique

##### Le Civisme Fiscal et la Réputation des FMN

Q1- L'effet de la charge fiscale sur la performance des entreprises est

Très élevé

Moyen

Faible

Pas d'effet

Q2- Le système fiscal est

Compréhensible par les non professionnels

Difficile à aborder par les non professionnels

Complexe même aux professionnels

Q3- La gestion fiscale tire son importance

De l'existence de plus qu'un procédé pour certaines opérations

De l'existence de défaillances dans le système fiscal

De l'effet de la composante fiscale sur la performance de l'entreprise

*Classez, les réponses choisies de la plus importante vers la moins importante (1, 2,3)*

Q4- La planification fiscale requiert

La prise en compte de toutes les conséquences fiscales pouvant être générées

La prise en compte aussi bien des impôts explicites que ceux implicites

La prise en compte du coût de certaines décisions fiscales

Q5- Les décisions stratégiques de gestion doivent se baser sur

L'aspect fiscal

L'aspect économique (coût des transactions, coût d'apprentissage,...)

Autres

Q6- L'optimisation fiscale requiert au préalable

L'évitement des erreurs fiscales pénalisantes

Le respect des règles fiscales de forme

La tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises

Autres

*Classez, les réponses choisies de la plus importante vers la moins importante (1, 2, 3,4)*

Q7- Sources des erreurs fiscales

La complexité du système fiscal

La méconnaissance des règles fiscales

La divergence de la doctrine administrative avec certains textes législatifs

Le changement fréquent de la doctrine administrative

Le défaut de recours à des professionnels compétents en matière fiscale

Autres

*Classez, les réponses choisies de la plus importante vers la moins importante (1, 2, 3,4,...)*

Q8- Le degré de formalisme dans le système fiscal est

Elevé et constitue une source de risque

Modéré

Faible

Q9- Les limites de l'optimisation fiscale sont

L'abus de droit.

L'acte anormal de gestion

Les limites économiques

L'évasion et la fraude fiscales

L'insécurité juridique

Autres

*Classez du plus important vers le moins important (1, 2, 3,4,...)*

Q10- Le degré d'insécurité juridique fiscale au Liban est

Elevé

Moyen

Faible

Q11- Selon vous, l'expert-comptable est-il en droit d'exécuter

Les missions suivantes dans le cadre du consulting fiscal ?

Le conseil préventif

Assistance aux contrôles fiscaux

La mise en perspective

L'audit fiscal

Autres

Q12 - Le consulting fiscal exige des compétences

Techniques

Comportementales

De gestion des risques

Autres

*Classez du plus important vers le moins important (1, 2,3,...)*

Q13-L'aspect fiscal doit être pris en considération lors de la création

Dans le choix

Du secteur d'activité

Du lieu d'implantation

De la forme juridique de la société

De la nature des apports

*Classez du plus important vers le moins important (1, 2, 3,4)*

Q14-L'aspect fiscal doit être pris en considération lors du choix  
Du type d'investissement (ouvrant droit aux avantages fiscaux)  
Du mode de financement (crédit, fonds propres, augmentation du capital ou création d'une filiale,...)  
De la nature de l'investissement (ouvrant droit à amortissement)  
*Classez du plus important vers le moins important (1, 2, 3,4)*

Q15-Le mécanisme du prix de transfert constitue un dispositif de  
Transfert de bénéfices aux pays les moins imposés  
Oui  
Pas tellement  
Non

Q16-L'optimisation fiscale est un moyen  
Légal  
Agressive  
Illégal  
Pas de réponse

Q17-Starbucks Coffee Liban est une  
Firme multinationale  
Société mère  
Société filiale

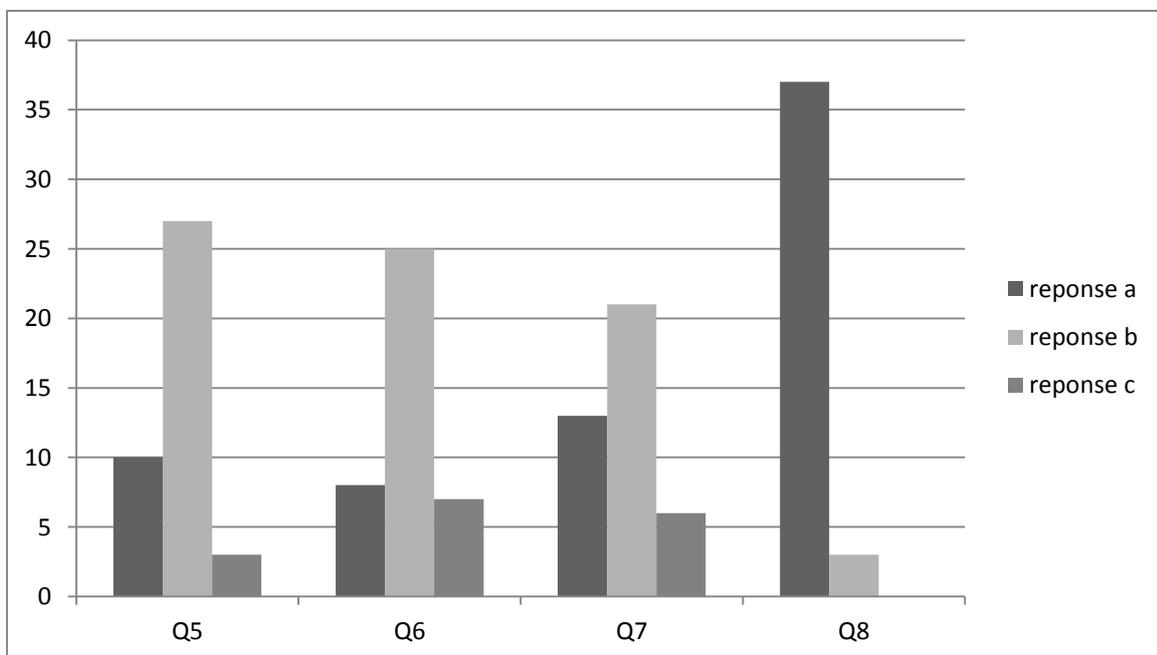
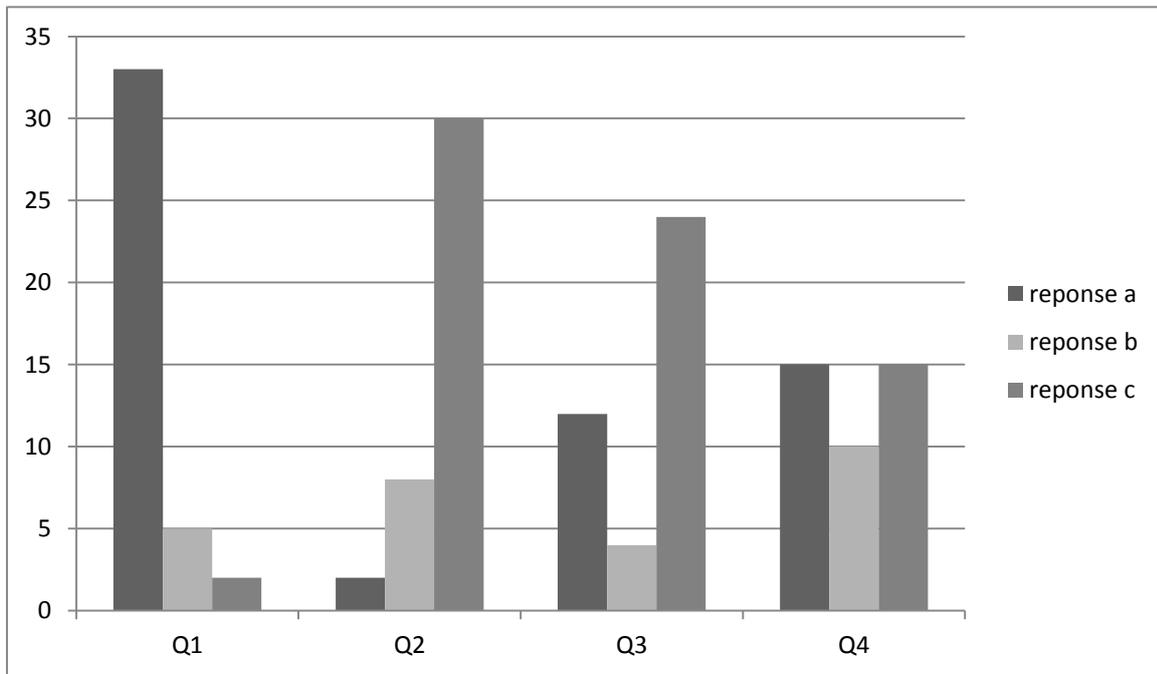
Q18-Starbucks Coffee  
Bénéficie des exonérations fiscales  
Opère des montages fiscaux avantageux  
Paye ses obligations fiscales normalement

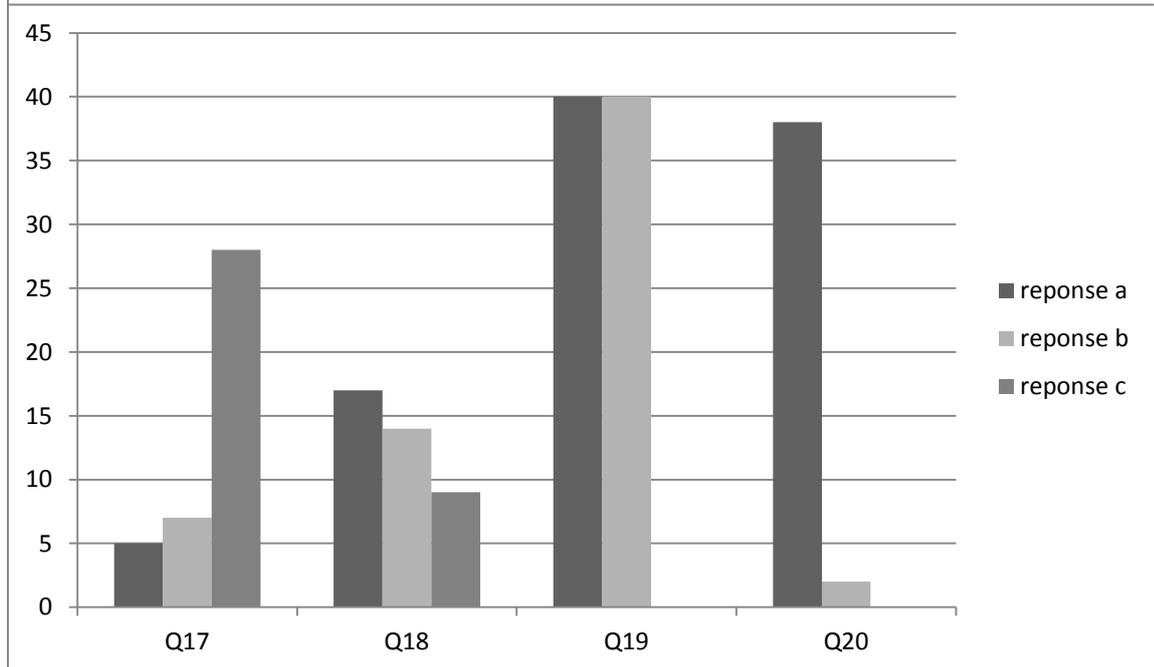
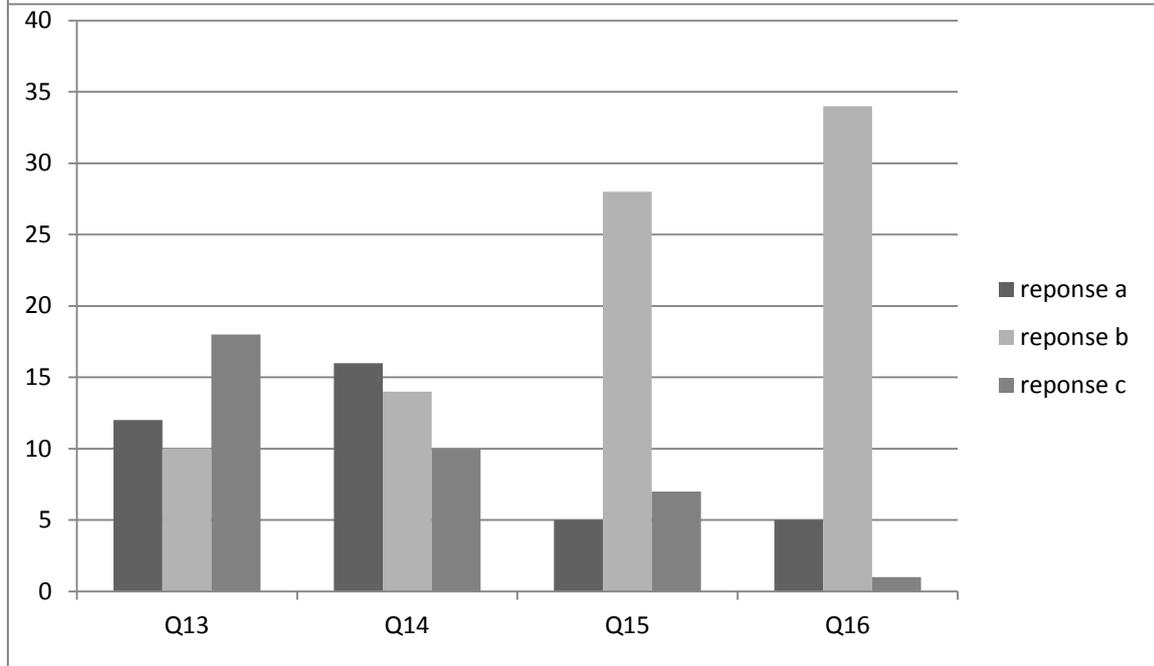
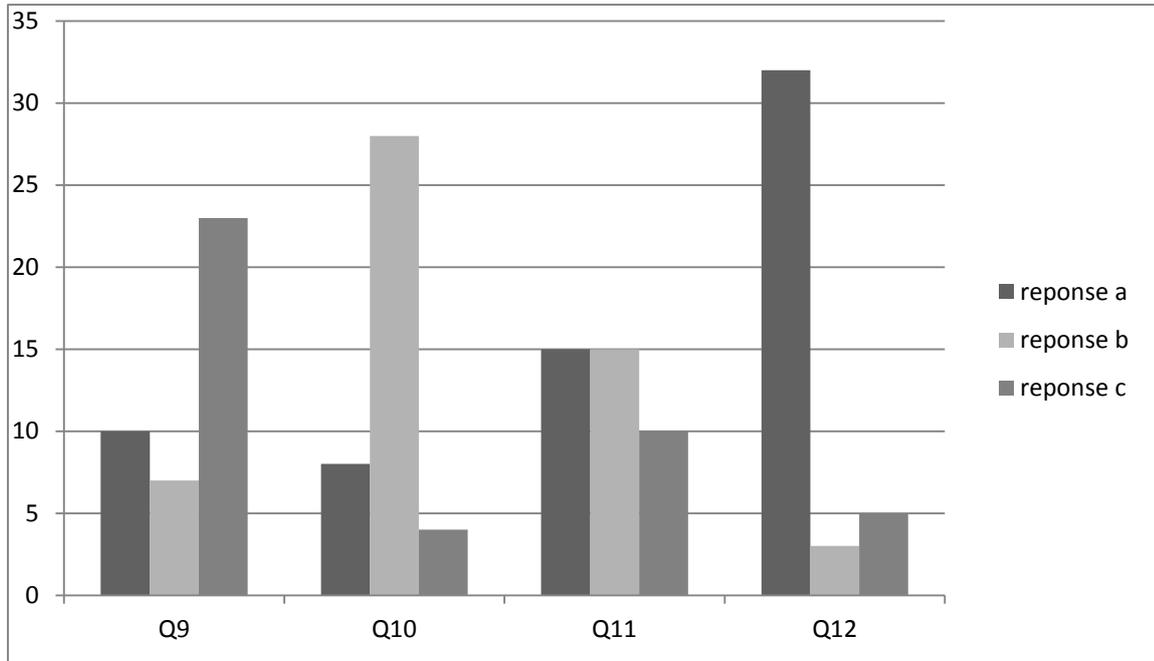
Q19- Le Liban présente des exonérations pour  
Les sociétés offshores  
Les sociétés holding

Q20- Le Liban est un paradis fiscal  
Oui  
Pas tellement  
Non

## RESULTATS DE L'ENQUETE

**Echantillon:** 40 Libanais dont : 20 étudiants en droit et 20 clients de Starbucks Coffee Liban





## Notice Bibliographique

### Ouvrages Généraux et Spéciaux

- BELTRAME Pierre, *la fiscalité en France*, Hachette supérieur, 10eme Edition, Paris, 2004
- BOTHE Maurice, *Legal and Non-legal Norms*, 11 NYIL, United Kingdom, 1980
- BOURION Christian, *la logique émotionnelle*, Editions ESKA, Paris, 2000
- BOYER Abel, *le choix fiscal de l'entreprise*, Editions ECONOMICA, Paris, 1983
- CARREAU Dominique, JUILLARD Patrick, *droit international économique*, Dalloz, 2010, 4eme Edition,
- CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, 2<sup>e</sup> édition, Dalloz, 1986
- CATHY Fentit, *Evasion fiscale Internationale*, Oxford, 2000
- COZIA Maurice, *droits et garanties du contribuable*, Lite, France 2008
- DIAMOND, *Tax Havens of the World*, Matthew Bender Books, New York, 1998
- FATOURS Argyriou, *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales: Perspectives actuelles et possibilités futures*, Springer , Paris, 2003
- FRACONIE Agnès , *Responsabilité de l'expert-fiscal et garanties de ses clients*, Points, 2014
- FRANCIS Vailles, *Paradis fiscaux et opérations internationales*, Lefebvre, Paris, 2014
- GEOFFROY Jean, *Grands problèmes fiscaux contemporaines*, Dalloz, Paris, 1993
- GONTIER Pierre, *Gestion fiscale*, éditions Foucher, France, 2002
- GOTHIÈRE Bruno, *les impôts dans les affaires internationales*, trente études pratiques, Lefebvre, paris, 6 Eme Edition, 2011
- LAFAILLE, *Fraude fiscale et opérations réalisées avec des ETCN*, Droit fiscal, Points, 12<sup>e</sup> Edition, Paris 2015
- LAMARQUE Jean , *fiscalité écologique et égalité devant l'impôt*, Dalloz, 2001
- LAMBERT Thierry, *Théorie de l'impôt*, Editions HARMATTAN, Paris, 1995
- LAMORLETTE ET RASSAT, *Stratégies fiscaux internationales*, les disparités de cadres juridiques, 3eme Edition, Maxima, Paris 2010
- POINTEVIN François , *les règles fiscales à l'ère de la dématérialisation*, Dalloz, Paris, 2011
- MUCHELLI Jean-Luc, *Multinationales et mondialisations*, Point, Seuil, 1998
- MUCHLINSKI Peter, *Multinational Enterprises and the Law*, Oxford UK & Cambridge USA, Blackwell, 1995
- NANTEUILLE Arnaud, *droit international de l'investissement*, broche, 2015
- RASAT Patrick, *Stratégies fiscales internationales*, Maxima, Paris, 2011
- SCHOLES et WOLFSON , *Fiscalité et stratégie d'entreprise*, Lefebvre, 2004
- TUROT Jérôme , *Réalisme fiscal*, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques, Dalloz, Paris 2008
- YAICH Réda, *Théorie et principes fiscaux*, Editions Raouf YAICH, Sfax, 2004

### Ouvrages en langue Arabe

- بزاز حسن ، عولمة السيادة، حل الأزمة العربية، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع ، بيروت، ٢٠٠٢
- بيرمي محمد ، إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، دراسة مقارنة، القاهرة ١٩٩٩
- حارس حكمت، السياسة الضريبية ، دار وهدان، الحيرة ، ١٩٩٣،

- مولى عبد، *الضرائب والمعاملات الدولية* ، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٩٨
- محسن شفيق، *المشروعات ذو القومية المتعددة من الناحية القانونية* ، الكتاب الجامعي ، القاهرة، ١٩٩٨
- مصطفى أحمد، *فرض العولمة* ، دار النشر والتوزيع ، بيروت، ١٩٩٨
- نواري أحلام ، *تراجع السيادة الوطنية في ظل التحولات الدولية* ، الجزائر، ٢٠١١
- سوزي عدلي نشيد ، *ظاهرة التهرب الضريبي الدولي* ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت، ٢٠٠٩
- سعد عبد الحسن ، *الوجيز في الضرائب اللبنانية، ضرائب الداخل*، دار النهضة العربية ٢٠١١
- سيد عبد المولى ، *المالية العامة* ، دار الفكر العربي ، بيروت، ١٩٩٨
- سيد عبد المولى ، *الضرائب والمعاملات الدولية* ، دار النهضة العربية ، بيروت، ١٩٩٨
- عواضة حسن ، *المالية العامة* ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٧٣ ، الطبعة الثالثة
- فرحات فوزت ، *التشريع الضريبي العام* ، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت، ٢٠١١
- شحات أحمد، *الشركات الدولية* ، دار الشافعي للطباعة، القاهرة، ١٩٩١
- شحيحة مصطفى رشدي ، *التشريع الضريبي* ، الدار الجامعية ، بيروت ١٩٨٦

## MEMOIRES ET THESES

- BAUMERT France, *La Gestion des Prix de Transfert par les Sociétés Françaises*, université ROBERT SCHUMAN ; DEA de droit public, Paris, 2003-2004
- BESANCON(V), *Optimisation fiscale et abus de droit*, Mémoire en vue de l'obtention d'un master en droit, Université ROBERT SCHUMAN, Paris, 2000
- GUY Selles, *l'évasion fiscal dans les groups de sociétés et les firmes multinationales*, thèse droit fiscal, paris 2, 1981
- KAMMOUN (S), *L'abus de droit en matière fiscale*, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Sfax, Décembre 2006
- NJIME (H), ' *Les leviers fiscaux des opérations de financement et d'intégration par les entreprises de leur environnement* ', Pour l'obtention du Doctorat en Gestion, Rouen, 1995
- ORSON (G), *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse d'Etat, Aix-en-Provence, 1975

## DOCUMENTS PUBLICS OFFICIELS

- BRARD (JP), *Rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale*, Assemblée nationale numéro 1808, Avril 2008
- COMITE des affaires fiscales de l'O.C.D.E, cité par le CONSEIL DES IMPOTS de France , *Fiscalité et vie des entreprises* , 13ème rapport au président de la république, Tome 1
- COMMISSION EUROPEENNE, *Communication de la commission au parlement européen et au Conseil- Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, COM, Bruxelles le 6 décembre 2012
- COMMISSION EUROPEENNE, Document de consultation - *Code européen du contribuable*, TAXUD, Bruxelles, le 25.02.2013
- CONSEIL DES IMPOTS de France, *Fiscalité et vie des entreprises*, 13ème rapport au président de la république, 1994
- CONSEIL de l'OCDE, *Investissements et entreprises internationales*, Principes directeurs de l'OCDE, Chapitre introductif, Europe 1976
- CONSEIL de l'OCDE, Décision du Conseil de l'an 2000

CONSEIL de l'OCDE, *dispositifs hybrides, questions de politique et de discipline fiscales*, Taxude 2012, bruxelles

OECD, *Perspective d'investissement international*, 2006

MUET (M), *l'optimisation fiscale des entreprises multinationales : agir pour rétablir l'Egalite devant l'impôt*, rapport d'information numéro 1243, Paris en 2013

## **DOCUMENTS JURIDIQUES ET JURISPRUDENCES**

Code de commerce libanais

Code général des impôts français

Convention Approuvée par la loi n° 63-813 du 6 août 1963, publiée par le décret n° 64-5 du 2 janvier 1964

Décision numéro 2012-661 DC du 29 décembre 2012 , France

Décret-loi n° 46 daté du 24 juin 1983 libanais, modifié par le décret-loi n° 19 en date du 5 septembre 2008

Décret législatif numéro 144/1959, Liban

Décret législatif n° 45/1983, Liban

Jurisclasseurs LexisNexis, Procédure fiscal , Tomes 1,2,3,4 et 5, 2011-2015

Jurisclasseurs, LexisNexis, Fiscalité internationale, Tomes 1 et 2 , 2011-2015

## **ARTICLES**

BOUILLART (A), *'Google, Amazon, Apple : le rapport qui accuse'*, le Figaro numéro 221 , 13-12-2013

DERBEL (F), *Le contrôle fiscal des opérations internationales*, Revue comptable et financière N°75, 2006

DERBEL(F), *Nouvelle culture fiscale et mission de conseil*, RCF numéro 71, 2006, page 55  
Greenwich consulting, *Étude comparative internationale sur la fiscalité spécifique des opérateurs Télécoms et les schémas d'optimisation fiscale des acteurs "Over-the-Top"*, 17 avril 2013

OLIVIER (M) , *Le taux de taxation implicite des bénéfices en France*, Tresor-eco, numéro 88, 2011

LAMY (J-M), *Le nouvel économiste*, France, *la fiscalité des géants du net en question*, 7-2-2013

RONEN (M), *"Your cake while eating it : how and why the tax havens created offshore"*, International Studies Quarterly , 1988

Thierry (L), *un aspect méconnu du contrôle fiscal*, l'assistance fiscal internationale, lefebvre, 2000

## **WEBOGRAPHIE OFFICIELLE**

[www.councilofeurope.fr](http://www.councilofeurope.fr)

[www.legifrance.fr](http://www.legifrance.fr)

[www.lemonde.fr](http://www.lemonde.fr)

[www.oecd.org.fr](http://www.oecd.org.fr)

[www.senat.fr](http://www.senat.fr)

[www.univ-paris1.fr](http://www.univ-paris1.fr) : Cujas

[www.universitelibanaise.gouv.lb](http://www.universitelibanaise.gouv.lb)

## **TABLE DES MATIERES**

### **Remerciements**

<b><u>Sommaire</u></b> .....	3
------------------------------	---

<b><u>Liste d'abréviations</u></b> .....	4
--	---

<b><u>Introduction Générale</u></b> .....	5
---	---

### **Première Partie : La gestion fiscale optimale des multinationales**

#### **Chapitre I : L'évitement fiscal du patrimoine taxable**

##### **Section I : L'imposition et les manœuvres de gestion fiscale**

###### **A. Le système d'imposition en droit fiscal :**

<b>1. Le principe de nécessité de l'impôt</b> .....	12
<b>2. Les catégories du système fiscal :</b>	
a. Les caractéristiques d'une règle fiscale	
b. Les divers types d'imposition :	
b.1 Social : Imposition réelle et personnelle .....	13
b.2 Economique : Le choix de la matière imposable	
b.3 Techniquement : Imposition direct ou indirect	
<b>3. Les critères d'imposition de bases :</b>	
a. Le critère de résidence .....	14
b. Etablissement stable	
<b>4. Le bilan patrimonial financier</b> .....	15

###### **B. La gestion fiscale par Défaut Fiscal**

<b>1. L'étendu de l'évitement fiscal</b> .....	16
<b>2. La consultation fiscale :</b>	
a. Le rôle de l'expert-fiscal .....	16
b. L'audit fiscal et la gestion des risques fiscaux	
<b>3. Les manœuvres d'évitement fiscal :</b> .....	17
a. Evitement via fraude .....	17
b. Evitement via évasion .....	18
c. Evitement via optimisation	
d. Exemple jurisprudentiel: Affaire MADERE .....	18

##### **Section II : L'optimisation fiscale au sens large**

###### **A. Les divers leviers du phénomène** ..... 19 |

<b>1. Les disparités législatives entre Etats</b>	
<b>2. Les pays à fiscalité privilégiée</b> .....	21
a. Emergence historique	
b. Types et facteurs d'identification: .....	23
c. L'extension jurisprudentielle: affaire Banque de Scotland .....	25
d. Processus d'application de l'optimisation fiscale .....	26
e. Les principales utilisations des Paradis Zero-Impots	
f. Le contentieux fiscal approprié .....	27
g. L'exode fiscal mondial des G20	

h. Notion de société offshore au Liban .....	28
<b>3. Les conventions fiscales bilatérales .....</b>	<b>30</b>
<b>4. La manipulation des établissements stables : .....</b>	<b>31</b>
a. Les modifications du concept	
b. Champs d'application .....	31
<b>B. La vocation essentielle du phénomène et ses limites</b>	
<b>1. La gestion optimale saine .....</b>	<b>32</b>
a. Evitement des erreurs pénalisants .....	33
b. Respect des lois de forme	
c. Exécution d'une comptabilité probante	
<b>2. Les limites de l'optimisation fiscale saine</b>	
a. L'abus de droit : Doctrine et Jurisprudence	
b. La théorie de l'acte anormal de gestion .....	34
c. Limites relatives à la sécurité juridique .....	34
d. Le braquage fiscal	
 <b><u>Chapitre II : L'Optimisation fiscale des Multinationales</u> .....</b>	<b>35</b>
<b><u>Section I : L'intégration du phénomène dans la théorie de firmes multinationales</u></b>	
<b>A. La nature juridique des firmes multinationales</b>	
<b>1. Analyse descriptive</b>	
a. Approche historique	
b. Genèse de la théorie	
c. Facteurs fiscaux de prolifération .....	37
c.1 La survie .....	37
c.2 Profit	
c.3 La croissance	
<b>2. Analyse fonctionnel et pratique .....</b>	<b>39</b>
<b>3. La fuite des capitaux .....</b>	<b>40</b>
<b>B. L'instrumentalisation des règles fiscales par les FMN</b>	
<b>1. L'inclusion du phénomène dans la vie de la société .....</b>	<b>41</b>
<b>2. Instrumentalisation des lois .....</b>	<b>43</b>
a. Le régime de société mère-filiales	
a.1 Notion et concept d'impôts d'expatriation	
a.2 Conditions d'exonération	
a.3 Conditions d'imputation .....	44
a.4 Les quartiers généraux .....	45
b. Les montages artificiels .....	46
b.1 Montage basique : intégration fiscale	
b.2 Montage complexe : les numériques	

b.3 Illustration: le double irlandais et sandwich néerlandais .....	47
---	----

## **Section II : Les stratégies d'application du phénomène par ses firmes**

### **A. Les mécanismes d'optimisation fiscale élaborés**

<b>1. La manipulation des prix de transfert .....</b>	<b>50</b>
a. Notion et position du législateur libanais	
b. Champ et stratégie d'application :	
b.1 Des prestations de services	
b.2 Des actifs matériels .....	51
b.3 Des actifs immatériels	
b.4 Des transferts financiers	
c. Stratégies d'application .....	52
d. Méthodologie de fixation des prix de transfert : .....	52
d.1 Méthode fondée sur les transactions :	
d.1.1 Méthode de prix comparable non contrôlée	
d.1.2 Méthode de prix de revente .....	53
d.1.3 Méthode du prix de revient majoré	
d.2 Méthode fondée sur les niveaux de profits:	
d.2.1 Méthode de la marge nette transactionnelle	
d.2.2 Méthode de division du profit	
e. Illustration de transactions dommageables: Submiller	
f. La restructuration fiscale des entreprises .....	55
<b>2. Financement intra-groupe 'Société Holding':</b>	
a. Notion de holdings financières .....	56
b. Privilèges fiscaux	
<b>3. Les entités hybrides .....</b>	<b>56</b>
<b>4. La création des captives d 'assurance .....</b>	<b>57</b>
<b>5. La déductibilité des charges financières .....</b>	<b>57</b>
<b>6. L'exonération fiscale de certains produits</b>	
<b>7. Les intérêts notionnels : une optimisation abusive</b>	
<b>8. Procédé de démembrement de propriété .....</b>	<b>58</b>

### **B. Mesure de l'ampleur du phénomène au XXe siècle .....**

## **Deuxième partie : L'impact de l'optimisation fiscale sur la Souveraineté**

### **Chapitre I : L'enjeu de mondialisation fiscale et la Souveraineté fiscale**

#### **Section I : La souveraineté étatique et ses prérogatives**

##### **A. Le support juridique d'une souveraineté fiscale**

<b>1. Notion doctrinale .....</b>	<b>63</b>
<b>2. Le rôle de la politique fiscale</b>	
a. Notion de politique fiscale .....	65
b. Les principes fondamentaux .....	66

b.1 le principe de territorialité	
b.2 le principe d'Egalité	
b.3 le principe de légalité	
b.4 le principe de nécessité de l'impôt	
c. Les objectifs visés d'un régime fiscal .....	68
c.1 Sur le plan économique	
c.1.1 Financier	
c.1.2 Décentralisation des projets .....	69
c.1.3 Financement des projets	
c.1.4 Epargnement et investissement	
c.1.5 Encourager la production locale	
c.2 Sur le plan social .....	70
c.2.1 Concernant la redistribution des revenus	
c.2.2 Résoudre le problème de l'habitation	
c.2.3 Combattre les délinquances	
c.2.4 Orienter la fertilité	
c.3 sur le plan politique .....	71
d. Les Mécanismes de la politique fiscale suivie	
d.1 Exonérations fiscales	
d.2 Exonérations spécialisées .....	72
d.3 Déduction de charges fiscales	
d.4 Le taux d'imposition	
d.5 L' intérêt d'impôts	
d.6 Orientation des pertes	
d.7 Sanctions et redressements	

**B. Les inconvénients du système fiscal instable.....73**

**1.Le manquement d'exercice de souveraineté**

**2.La déficience de loi de prévention et les failles internes**

**Section II : L'effet de l'optimisation fiscale sur la souveraineté**

**A. L'insécurité juridique de l'internationalisation des outils fiscaux**

**1. Notion de sécurité juridique .....**75

**2. Effets de l'internationalisation des outils:**

a . La technicité des outils fiscaux

b. Confiance du système fiscale .....

76

c. Fatca : Exemple juridique anti-souveraineté fiscale .....

**B- L'incidence des montages fiscaux optimaux des FMN**

**1. La remise en question de la Souveraineté Fiscale.....**77

a. Avant la mondialisation

b. Apres la mondialisation

**2. L'optimisation fiscale des FMN : intentions privées .....**82

3. L'incivisme fiscal .....	83
4. Enquête juridique : Le civisme fiscal et réputation des FMN .....	85

## **Chapitre II : La coopération internationale sur la lutte contre l'optimisation**

### **Section I : La nécessité d'harmonisation internationale**

#### **A. Réflexion sur le besoin de coopération fiscale**

1. Notion de ' Transparence fiscale internationale' .....	87
2. Réflexion sur l'harmonisation fiscale :	
a. L'instantanéité fiscale	
b. Notion de répartition du formulaire .....	90
c. Le risque réputationnel .....	90

#### **B. La position du Législateur Libanais**

1. Situation fiscale actuelle	
2. Les avantages fiscaux libanaise .....	91
3. Le scandale de Panama Paper .....	92
4. Qualification antérieure de paradis fiscal :	
a. Qualité des échanges d'infos	
b. Convention multilatérale	
c. Echange automatique de renseignements	

### **Section II : Les mesures juridiques effectuées en matière de lutte**

#### **A. Les propositions législatives des Entités Internationales**

1. Les organisations internationales : CIME et PCN.....	94
2. Les pistes de travaux BEPS de l'OCDE	
a. Focus numéro 1 .....	96
b. Focus numéro 2	
c. Focus numéro 3	
3. Propositions législatives parlementaires .....	97
4. Propositions au niveau de l'OCDE et l'Union Européenne .....	98

#### **B. Les plans d'action fiscaux mis en œuvres**

1. Mesures relevant d'une action internationale:	
a. Neutraliser les 'boites de brevet' .....	99
b. Neutraliser les produits hybrides	
c. Mesure anti abus .....	100
d. Mesure contre les prix de transfert	
e. Les conventions multinationales	
f. Rapport pays par pays	
g. ACCIS Europe .....	100
h. Rapport sur l'économie numérique .....	101

**2. Mesures relevant d'une action nationale:**

- a. Concernant l'abus de droit
- b. Concernant les charges déductibles .....102
- c. Concernant les produits et entités hybrides
- d. Concernant les prix de transfert
- e. Assistance administrative: convention fiscale franco-libanaise .....104

**3. Mesure conventionnelles: Les clauses stipulées**

**Conclusion Générale** .....107

**Annexe**

- I. Convention fiscale bilatérale Franco-Libanaise .....111
- II. Carte Géographique sur les Etats Non-Coopératifs .....115
- III. **Enquête juridique** : Le civisme fiscale et la réputation des FMN .....116

**Notice bibliographique** .....121

**Table des matières** .....125