

ASPECT FISCAL DE LA LOI DE FINANCES POUR 2009 :- LE DISPOSITIF ANTI-EVASION FISCALE APPLICABLE AU TRANSFERT DE BENEFICES A L'ETRANGER

**Par Yahia AMNACHE – Société d'Avocats BOZETINE-AMNACHE-HALLAL
El Watan Economie du 02/03/2009 au 08/03/2009.**

La stratégie de développement de l'entreprise commande parfois son implantation sur des marchés étrangers par l'entremise d'installations fixes d'affaires. Il peut arriver que les bénéfices de ces installations soient transférés par des moyens détournés vers le pays du siège social des sociétés-mères. C'est ce qui est communément appelé, le transfert indirect de bénéfices

Ce transfert indirect de bénéfices est un sujet de préoccupation pour les administrations fiscales. En effet, il constitue un terrain fertile à l'évasion fiscale. Ce phénomène, quant à lui, a de sérieuses répercussions budgétaires et fausse la concurrence internationale et les mouvements de capitaux.

Pour certaines sociétés, l'utilisation des méthodes de transfert indirect de bénéfices relève de l'optimisation fiscale, tandis que les administrations fiscales y voient, tout au moins, une volonté délibérée d'échapper à l'impôt.

Quelles sont les formes d'installations des sociétés étrangères en Algérie, les méthodes de transfert indirect de bénéfices à l'étranger susceptibles d'être utilisées et le dispositif fiscal tendant à élarguer ou, tout au moins, atténuer l'évasion fiscale et partant, préserver les intérêts du trésor ?

L'examen des formes d'installation des sociétés étrangères en Algérie est analysé notamment à la lumière des dispositions du code de commerce et des conventions fiscales signées par l'Algérie.

Le traitement fiscal du transfert de bénéfices est consacré, quant à lui, par le droit fiscal interne. En effet, soucieuse de la préservation des intérêts du trésor, la Direction Générale des impôts a prévu un véritable dispositif que l'on pourrait qualifier d'anti-évasion fiscale, consacré par la loi de finances pour 2009.

I-Formes d'installation des sociétés étrangères en Algérie.

Pour s'implanter sur le marché algérien, une société étrangère a le choix entre plusieurs formes de sociétés de personnes ou de capitaux.

Dans le cadre de leur stratégie de développement à l'international, les sociétés étrangères peuvent également s'installer en Algérie par l'entremise d'autres entités juridiques.

Le choix de l'autonomie juridique de l'entité nouvelle impose la création d'une filiale. Opter pour la préservation de l'unité juridique de la société-mère, commande en revanche, la création d'une succursale.

D'autres formes d'implantation constituent des installations fixes d'affaires pouvant être liées à des sociétés établies à l'étranger.

Pour les définir, il convient de se référer au droit interne et au droit conventionnel dont la source est constituée par les accords fiscaux internationaux qui, eux-mêmes, s'inspirent du modèle onusien ou de celui de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques, (OCDE).

- La succursale

Le code de commerce algérien ne donne pas une définition de la succursale à l'instar d'ailleurs du code de commerce français.

Il s'agit d'un établissement permanent et durable dont la direction jouit d'une certaine liberté de gestion, s'agissant de ses relations avec les tiers.

Ainsi, ces derniers s'adressent directement à la succursale, sachant qu'un lien juridique éventuel peut être établi avec la société-mère dont le siège est situé à l'étranger.

Par ailleurs, la succursale ne dispose pas d'un patrimoine propre et ce, quelque soit son autonomie. Elle ne jouit pas d'une personnalité juridique indépendante, distincte de la société-mère.

- La filiale

L'article 729 du code de commerce a défini les filiales et participations selon un critère financier. Le lien financier se traduit par la possession de plus de 50 % du capital de la filiale par la société-mère.

Il y a participation dès lors qu'une société possède dans une autre société une fraction de capital inférieure ou égale à 50 %.

L'ordonnance n° 96-27 du 9 décembre 1996 (article 731 du code de commerce), précise à quelles conditions une société est considérée comme en contrôlant une autre :

- lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;
- lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;
- lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société.

Le contrôle est également présumé dès lors qu'elle dispose directement ou indirectement d'une fraction de droits de vote supérieure à 40% et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

En vertu de l'article précité, la société qui exerce un contrôle sur une ou plusieurs sociétés est une « société holding ».

Les participations au sein de ce groupe d'entreprises peuvent être liées selon les techniques du droit des sociétés, à trois structures de types :

- pyramidale, qui permet à la société holding de contrôler ses filiales et sous-filiales ;
- radiale, qui suppose au centre, une société-mère, contrôlant l'ensemble de ses filiales ;
- circulaire, dans ce cas, la société A contrôle la Société B, qui contrôle la société C, qui contrôle la société D, qui, à son tour, contrôle la société A.

Le groupe de sociétés peut, par ailleurs, collaborer avec un autre groupe de sociétés dans un secteur d'activité donné. Les deux groupes forment dans ce cas, « *une société de sociétés* » ou en d'autres termes une filiale commune.

-Quelles sont les autres formes d'implantation des sociétés étrangères en Algérie ?

Le droit interne et les conventions fiscales internationales consacrent l'établissement stable comme critère de rattachement des revenus. Les installations constituant des établissements stables sont :

- Le siège d'exploitation.

Il s'agit du siège où s'exercent les fonctions de direction qui s'articulent autour des décisions engageant l'entreprise.

- Les bureaux ou les magasins de vente

Il s'agit d'une installation fixe d'affaires, utilisée aux fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations faisant l'objet même de l'activité de l'entreprise, ou à des fins de publicité.

- L'usine et l'atelier

Ces installations constituent des établissements stables par excellence. En effet, y sont exercées des activités de production, génératrices de revenus.

- Les mines, les carrières et les autres lieux d'extraction de ressources naturelles

Ils couvrent notamment les activités liées à l'exploitation des puits de pétrole, de gaz, des mines et carrières.

- les chantiers de construction et de montage

Le modèle de convention de l'OCDE ne considère un chantier de construction et de montage comme un établissement stable, que si sa durée dépasse 12 mois. Quant au modèle onusien, il retient une durée de 6 mois. Une telle expression couvre la construction de bâtiments, routes, ponts, canaux, pose de conduite, terrassement, etc...

Les durées de 12 mois ou de 6 mois peuvent donner lieu à des abus de la part des sociétés étrangères. En effet, ces dernières fractionnent leurs contrats en plusieurs éléments de durées inférieures à 12 ou 06 mois, selon les cas et en les attribuant à des sociétés différentes d'un même groupe de sociétés.

II- Transfert indirect de bénéfices et traitement fiscal.

1- Transfert indirect de bénéfices et méthodes y afférentes

Les bénéfices réalisés par les sociétés étrangères en Algérie sont réputés distribués à leurs actionnaires ou associés non domiciliés fiscalement en Algérie ou dont le siège social est situé à l'étranger.

Il s'agit de dividendes qui sont des distributions courantes, prélevées sur les bénéfices de l'exercice que les associés ou actionnaires décident de répartir. En présence de telles distributions, il y a transfert direct de bénéfices par opposition au transfert indirect, qui lui, suppose l'utilisation de moyens détournés pour percevoir des revenus réalisés par une implantation étrangère.

Pour l'administration fiscale, sont réputés distribués, les produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital. Dans ce cas, elle applique la présomption légale de distribution aux bénéfices non investis dans l'entreprise.

Les méthodes les plus courantes, utilisées en matière de transfert indirect de bénéfices sont notamment les suivantes :

- versement de redevances importantes sans contrepartie.

Le versement d'une redevance par une filiale à sa société-mère doit en principe correspondre à une rémunération de services tels, l'exploitation d'une licence, marque de fabrique, brevet, assistance dans le domaine technique...etc

Il y a présomption de transfert indirect de bénéfices dès lors que les services rendus par la société-mère ne sont pas justifiés.

- majoration ou minoration des prix

Des transactions commerciales s'effectuent couramment entre membres d'un groupe de sociétés.

Mais, il est permis de conclure à l'existence d'un transfert indirect de bénéfices en présence d'un prix de transaction intra groupe, différent de celui pratiqué par des sociétés indépendantes, au titre d'opérations similaires.

- abandons de créances.

Une société peut consentir un abandon de créances à sa filiale. Cependant, il y a présomption de transfert indirect, si cet abandon de créances est consenti en contrepartie d'une augmentation de la participation de la société dans la filiale.

- prise en charge de frais par l'ensemble du groupe de sociétés

La stratégie de groupe de sociétés commande parfois l'utilisation en commun de moyens matériels et humains et, corrélativement une répartition de charges entre elles. Aussi, une répartition forfaitaire de ces frais, peut contenir un transfert indirect de bénéfices.

En substance, dans un contexte international, les distributions indirectes des bénéfices sont difficiles à appréhender, la complexité de la vie des affaires s'accroissant davantage.

2-Les clauses anti-évasion fiscale prévue par la législation algérienne

A la faveur de l'article 6 de la loi de finances pour 2009, complétant l'article 46 du code des impôts directs et taxes assimilées, le droit d'imposition est étendu aux revenus transférés aux sociétés étrangères par toute installation établie en Algérie.

Le champ d'application de l'impôt s'étend donc désormais à tous les revenus de source algérienne, transférés par les filiales ou autres installations fixes d'affaires.

Pour cerner autant que faire se peut les revenus de source algérienne transférés à l'étranger, et permettre leur assujettissement à l'impôt, les dispositions de l'article 47 de la loi de finances pour 2009 citent expressément les plus values de cession de parts sociales ou d'actions réalisées par les personnes morales ou physiques établies ou fiscalement domiciliées en Algérie.

Par ailleurs, l'article 10 de la loi de finances précitée a créé au sein du titre III de la 1^{ère} partie du code des impôts directs et taxes assimilées une section 5 bis intitulée « déclaration des transferts », comprenant l'article 182 ter du code des impôts directs et taxes assimilées.

Les dispositions y contenues, font obligation à toute personne morale ou physique transférant des fonds à l'étranger, de souscrire préalablement une déclaration auprès des services fiscaux.

Avant de procéder au transfert des fonds, les établissements bancaires exigent une attestation fournie par les services précités.

Ce dispositif comporte des règles de portée générale et permet d'imposer tous les revenus versés par les filiales ou toutes autres installations fixes d'affaires aux personnes morales ou physiques établies ou fiscalement domiciliées à l'étranger. Il vise en effet à maîtriser les flux financiers dans un contexte international.

Pour les administrations fiscales, légiférer en la matière n'est évidemment pas une sinécure. En effet, comportant des règles fiscales applicables aux revenus devant être transférés à l'étranger, de tels dispositifs anti-évasion ne sont pas sans incidences sur les conventions fiscales internationales.

Se posent alors inévitablement, les questions de leur compatibilité avec ces conventions et le respect du principe de leur prééminence, en tant que traités internationaux, sur le droit interne.

C'est ce à quoi s'est attelée la Direction Générale des Impôts en élaborant un dispositif anti-évasion, tenant compte des relations fiscales internationales de l'Algérie.