

La planification fiscale des multinationales à l'ère de la dématérialisation économique

التخطيط الجبائي للشركات متعددة الجنسيات في عصر التجريد الاقتصادي

EL ARABI Afaf¹

Doctorante à l'Université Oran 2 -Mohamed Ben Ahmed-
Membre du Laboratoire « *Investissement et Développement Durable IDD* »
Email: afafelarabi82@gmail.com

Received: 16/04/2020

Accepted: 29/06/2020

Published: 30/06/2020

Résumé

Au cours des dernières décennies, on a assisté à une sophistication croissante dans l'organisation des transactions transfrontalières. En effet, la vitesse et l'anonymat potentiels qui caractérisent les transactions électroniques offrent de nouvelles possibilités de délocalisation de la matière imposable, voire de non-taxation de certaines transactions, qui résultent essentiellement de la difficulté pratique d'application du droit fiscal national sur un réseau mondial. Même si une adresse e-mail est clairement associée à une certaine personne et ordinateur, cette personne et son ordinateur pourraient être situés n'importe où dans le monde. Il est donc difficile de déterminer l'emplacement et l'identité d'une personne pour les fins de l'impôt.

Key words: Impôts, planification fiscale, résidence fiscale, les entreprises multinationales, transactions transfrontalières, l'économie numérique.

1. INTRODUCTION

La fiscalité basée sur le concept de résidence est la pierre d'assise de l'assujettissement non seulement à l'impôt sur les bénéfices des sociétés mais aussi à l'impôt sur la consommation. Elle correspond à toute personne ayant sa résidence dans le pays taxateur, qu'il s'agisse d'un individu ou d'une entrepriseⁱ. Le lieu de résidence d'une société est le siège de la direction effective. Au non du Parlement européen, Cécile Remeur a indiqué que « *la mondialisation et la numérisation de l'économie ont entraîné de profonds bouleversements des régimes fiscaux et considérablement accru la mobilité géographique du point de vue fiscal. Ces bouleversements ont suscité une concurrence entre les régimes fiscaux, ce qui fait craindre un impact sur l'équité et les conditions inégales de politique fiscale à l'échelle mondiale* »ⁱⁱ.

¹ - Corresponding author: ELARABI Afaf, afafelarabi82@gmail.com.

La planification fiscale reflète des pratiques par lesquelles des entreprises assujetties à l'impôt dans plusieurs juridictions profitent des *«incohérences entre les règles fiscales de différents pays pour obtenir un résultat plus favorable que ce qu'aurait rapporté un investissement dans une juridiction unique»*ⁱⁱⁱ.

L'exploitation des diverses définitions adoptées par différents pays pour la résidence des entreprises est une pratique d'arbitrage largement utilisée. Le pays A peut considérer que la résidence est la juridiction dans laquelle une entreprise est enregistrée, tandis que le pays B peut définir la résidence comme la juridiction dans laquelle une entreprise est gérée et contrôlée centralement^{iv}.

En outre, *«la vitesse et l'anonymat potentiels qui caractérisent les transactions électroniques offrent de nouvelles possibilités de délocalisation de la matière imposable, voire de non-taxation de certaines transactions, qui résultent essentiellement de la difficulté pratique d'application du droit fiscal national sur un réseau mondial »*^v. Même si une adresse e-mail est clairement associée à une certaine personne et ordinateur, cette personne et son ordinateur pourraient être situés n'importe où dans le monde. Il est donc difficile de déterminer l'emplacement et l'identité d'une personne pour les fins de l'impôt^{vi}.

L'OMC donne l'exemple d'un consommateur irlandais se connectant à une adresse Internet située en Irlande pour télécharger un logiciel. Cette adresse Internet peut être simplement celle d'un ordinateur chargé de se procurer le logiciel, disons, aux États-Unis. La société qui est propriétaire de l'adresse et qui vend le logiciel peut parfaitement, quant à elle, être domiciliée dans un paradis fiscal. Dans une telle situation, quel est l'Etat habilité à prélever l'impôt sur les sociétés? Une adresse sur Internet suffit-elle à constituer un siège d'exploitation? Ce siège se trouve-t-il aux États-Unis, puisque tel est le pays où est *«entreposé»* le logiciel, ou faut-il prélever l'impôt sur le lieu officiel du siège social qui, dans ce cas serait le paradis fiscal^{vii} ?

De fait, on va examiner tout d'abord la fiabilité du critère de siège de direction en matière de commerce électronique. Ensuite, on analysera les modifications envisagées par le plan BEPS afin de savoir si ces changements vont atteindre à nouveau le consensus international.

2. LA FIABILITE DU CRITERE DE DOMICILE FISCAL DANS L'ECONOMIE NUMERIQUE

La résidence fiscale est une notion prévue par les conventions fiscales internationales de non double imposition. En ce référant à l'art 4 du modèle de convention de l'OCDE ainsi que celle de l'ONU, le résident d'un Etat et toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de certains critères⁸. Conformément à l'article 4 (3) des deux Modèles de convention, la règle de départage pour les personnes morales est le siège de direction effective de l'entreprise⁹.

GEST Guy a indiqué que lorsqu'il y a lieu d'appliquer une convention fiscale, il s'efface, en vertu du principe constitutionnel de primauté des traités internationaux, devant la

notion homologue des conventions qui est la résidence. Toutefois, la plupart des conventions en vigueur définissent la résidence des contribuables, à l'instar de l'art 4 du modèle de convention OCDE et ONU, par renvoi à la notion correspondante du droit interne de chacun des deux Etats contractants¹⁰. Même lorsque la convention applicable ne comporte pas ce renvoi au droit interne, le principe jurisprudentiel de subsidiarité des conventions (dit encore de priorité du droit interne) implique qu'avant d'être examinée au regard du droit conventionnel, la situation du contribuable le soit au regard du droit interne, notamment la notion de domicile fiscale¹¹.

2.1. LA DETERMINATION DU CRITERE DE SIEGE DE DIRECTION DANS L'ECONOMIE NUMERIQUE

Au cours des dernières décennies, on a assisté à une sophistication croissante dans l'organisation des transactions transfrontalières¹². En effet, Internet contribue à fragmenter les chaînes de valeur ajoutée à l'échelle mondiale et rend les firmes plus mobiles et les gouvernements se trouvent confrontés à des flux financiers qui érodent leurs bases d'imposition et mettent constamment en cause leur capacité à suivre des transactions complexes¹³. En conséquence, elles sont obligées à garder leurs fiscalités concurrentielles pour éviter une fuite de telles ressources¹⁴. En outre, la résidence joue un rôle clé dans l'évitement fiscal international, y compris l'abus des traités, car un lieu de résidence peut être choisi ou transféré afin de réclamer les avantages conventionnels souhaités sans affecter nécessairement une activité économique¹⁵.

L'OCDE a souligné que l'évolution du commerce électronique amène à se demander si les règles actuelles concernant les liens sont toujours appropriées¹⁶. Les modèles économiques rendus possible par le développement des technologies de l'information pourraient être préjudiciables à la répartition internationale des recettes fiscales vu que la détermination du siège de direction effective d'une personne morale ayant une double résidence surgit des difficultés¹⁷.

En fait, la localisation et la proximité physique de l'ingénieur, du vendeur, du comptable, etc., deviennent moins pertinentes sur le plan organisationnel. Il s'ensuit une démultiplication des transits d'informations par différentes juridictions et une difficulté à localiser les centres décisionnels effectifs de l'entreprise à des fins d'imposition¹⁸. Les Etats de complaisance se contentent d'une résidence formelle par l'enregistrement d'une société et qui se limite souvent à une adresse postale, à un compte bancaire en l'absence d'indices normalement associés à une activité économique locale justifiant les bénéfices que prétend cette société avoir réalisés dans ces Etats (bureaux, employés, actionnaires ou revenus locaux)¹⁹.

Les partisans d'un système purement fondé sur la résidence craignent souvent que le commerce électronique échappe à toute imposition à moins que le résident soit imposé, vu que presque tous les contribuables résident quelque part. En revanche, un système fondé sur la résidence soulève un certain nombre de questions difficiles. Par exemple, il est souvent difficile d'identifier si le contribuable est un résident. Parfois, deux ou plusieurs pays peuvent faire valoir le droit d'imposer les gains sur la base de la résidence²⁰.

2.2. LA PROBLEMATIQUE DE LA MOBILITE DES ENTREPRISES DANS L'ECONOMIE NUMERIQUE

Il existe deux méthodes générales utilisées par les pays pour déterminer si les sociétés sont résidentes ou pas. La première, serait l'Etat dont les lois ont présidé à sa

constitution et contenue dans le modèle de l'ONU. Cette formule a paru dans le projet de *Mexico* en 1940, adopté par le système juridique américain. La deuxième, quant à elle, serait l'Etat dans lequel est situé son siège de direction, apparue dans la formule de *Londres*, et contenu dans le modèle de l'OCDE et dans la plupart des traités fiscaux conclus entre pays européens²¹. Les sièges sociaux sont souvent les aspects les plus mobiles de l'activité d'une entreprise multinationale. Un serveur ou un site Web, cependant, sont beaucoup plus mobile que le siège social et sont donc soumis à un plus grand potentiel de manipulation vu que plusieurs pays comme le Luxembourg adoptant des taxes favorables à l'activité des entreprises du serveur²².

La fiscalité joue un rôle dans les décisions de délocalisation c'est une évidence au sein d'une multinationale. *TALY Michel* explique que l'exercice sera très différent selon qu'il s'agit de localiser une unité de production industrielle, un centre de production de services, une activité financière, une holding ou enfin (étape ultime !), le siège du groupe. En effet, le transfert du siège constitue bien sûr la mère des batailles ! C'est le seul moyen de profiter à plein, des effets des taux très bas offerts par certains pays. En effet, la plupart des pays à fiscalité élevée se protègent de la délocalisation de filiales dans des paradis fiscaux en prévoyant que le profit des filiales est taxé dans le pays de résidence de la société mère, lorsque le taux de l'impôt est inférieur à un certain seuil (par exemple, deux tiers ou la moitié du taux du pays). Ces règles sont connues sous le nom SEC (Société Etrangères Contrôlées). Comme c'est le lieu du siège de direction effectif d'une entité qui détermine dans quel pays elle est soumise à l'impôt sur les sociétés, on ne peut échapper aux SEC qu'en déménageant le siège de direction effective de la société mère dans un pays qui ne pratique pas de telles règles. Ainsi, même si ce pays pratique un taux qui n'est pas particulièrement bas, on ne le subira que sur les profits de la société mère (qui sont d'ailleurs le plus souvent exonérés s'il s'agit de dividendes) et pas sur les profits des filiales²³.

3. LA PROBLEMATIQUE DES ENTITES A DOUBLE RESIDENCE

L'entité à double résidence est celle qui est résidente fiscale de deux pays différents²⁴. La plupart des cas de double imposition résultent de conflits résidence-résidence. C'est le cas lorsqu'une personne est admise comme résidente des deux États contractants au titre d'une convention donnée, parce que les pays ont des critères d'imposition différents du point de vue fiscal en vertu de leur législation nationale²⁵. Dans ce cas, la double résidence doit être résolue avant l'application des articles distributifs de la convention, car ces articles sont basés sur l'hypothèse selon laquelle la personne n'est résidente que d'un seul des États contractants²⁶. L'OCDE a souligné que les cas de double résidence doivent être réglés au cas par cas plutôt qu'en appliquant la règle actuelle fondée sur la localisation du siège de direction effective des entités²⁷.

3.1. LE CHALANDAGE FISCAL : UN ABUS POTENTIEL DES CONVENTIONS FISCALES

Les conventions fiscales procurent divers avantages fiscaux que les pays acceptent de s'accorder mutuellement pour éviter les doubles impositions et éliminer la barrière que les doubles impositions poseraient au commerce et à l'investissement transfrontaliers : l'exonération d'impôt dans l'un ou l'autre pays ; la réduction des impôts retenus...etc. Ces avantages fiscaux

sont susceptibles d'attirer l'attention des planificateurs fiscaux auxquels l'avantage fiscal ne l'était pas destiné²⁸. Des utilisations abusives peuvent être faites des dispositions des conventions fiscales pour échapper à l'impôt²⁹. Le paragraphe 9.5 des commentaires sur l'article 1 de la convention modèle OCDE stipule qu' *« un principe directeur est que les avantages d'une convention de double imposition ne doivent pas être accordés lorsqu'un des objets principaux de certaines transactions ou opérations est d'obtenir une position fiscale plus avantageuse et lorsque l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes »*³⁰.

Il existe un certain nombre de mécanismes par lesquels une personne qui n'est pas résidente d'un État contractant tel que défini à l'article 4 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE tente de bénéficier des avantages prévus par une convention fiscale à un résident de cet État. Ces mécanismes sont généralement qualifiés de *« chalandage fiscal »*. En effet il s'agit des cas où des personnes résidentes d'un troisième État tentent de bénéficier indirectement des avantages prévus par une convention (comme la réduction ou l'exonération de la retenue à la source sur les dividendes, intérêts ou redevances) conclue entre deux États³¹. Philip Baker a illustré ces mécanismes par exemple simple : *« supposons qu'une personne qui est résidente du pays A tire des revenus d'une source dans le pays C, mais il n'y a pas de convention fiscale entre les pays A et C. Cependant, il existe une convention fiscale entre le pays B et le pays C qui offre un avantage fiscal intéressant. La personne constitue une entité — généralement une « société relais » — dans le pays B de sorte que les revenus soient réalisés par cette société, qui bénéficie de l'avantage de la convention fiscale avec le pays C. Ces arrangements auront souvent recours à la capacité à tirer des revenus du pays B sans payer d'impôt dans ce pays ou sur le paiement effectué à partir de ce pays. En effet, la structure relais exerce très peu ou pas d'activités dans son État de résidence autre que la possession d'actifs, la perception du revenu généré par les actifs et les paiements. Elle a une direction minimale qui pourrait, par ailleurs, être exercée en dehors de l'État de la structure relais, souvent par des salariés d'autres sociétés du groupe de sociétés utilisant la structure ou par des salariés des conseillers du groupe. Pratiquement la totalité du revenu perçu par la société est utilisée pour effectuer des paiements qui sont déductibles dans l'État de la structure relais, et ces paiements sont versés aux autres membres du groupe qui sont résidents hors de cet État. Par conséquent, l'assujettissement de la société relais à l'impôt dans son État de résidence est minime »*³².

En effet, la plupart des États considèrent un lien plutôt modéré comme une base suffisante pour établir la résidence, tel que la simple formalité de constitution dans l'État. Peu d'États exigent que la société, par exemple, exerce d'importantes activités économiques dans l'État pour en être résidente, bien que ce facteur puisse être l'un des facteurs établissant la résidence³³.

Le Modèle de convention des Nations Unies et de l'OCDE comprennent une seule disposition de départage pour les sociétés qui est l'article 4 (3)³⁴ qui prévoit un seul critère de fond, à savoir le siège de direction effective³⁵. Bien que le modèle de convention OCDE dans l'art 4(1) ne retienne qu'un seul critère subsidiaire de la résidence, celui du siège de direction, l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, hormis une modification, à savoir l'inclusion en 1999 du critère *« lieu de constitution de la société »* dans la liste des critères énumérés au paragraphe 1 pour l'assujettissement à l'impôt en tant que résident³⁶.

En règle générale, les conventions fiscales conclues par l'Algérie s'inspirent de la conception de la résidence proposée par les deux modèles, celui de l'ONU et de l'OCDE. La pratique conventionnelle est assez variable en ce qui concerne la résidence d'entreprise. De fait,

chaque dispositif conventionnel doit être, à cet égard, examiné minutieusement afin de relever la différence dans la formulation des critères. En effet, les conventions fiscales conclues par l'Algérie retiennent la disposition du modèle onusien de l'art 4(1) dans la convention de l'Algérie avec le Royaume-Uni de la Grande Bretagne et l'Irlande du 24 mai 2016, avec la République Islamique de Mauritanie du 25 décembre 2015 ect. Néanmoins, l'Algérie retienne la disposition du modèle OCDE de l'art 4(1) dans la convention de l'Algérie avec le Royaume de Belgique du 9 décembre 2002 et avec le Conseil des ministres de la Bosnie-Herzégovine du 11 janvier 2010, avec la République populaire de Chine du 6 juin 2006...etc. Cependant, l'art 4(3) diffère d'une convention à une autre. Dans la convention Algéro-Allemande du 12 novembre 2007, la résidence des personnes morales est définie par référence au siège de direction. Dans certains d'autres, à savoir, la convention de l'Algérie avec le Royaume-Uni de la Grande Bretagne et l'Irlande du 24 mai 2016, du l'art 4(3) stipule que *« Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1)- de cet article, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Etats contractants, dans ce cas, les autorités compétentes des deux Etats contractants déterminent l'Etat contractant où cette personne réside aux fins de cette Convention. En l'absence d'un accord commun entre les autorités compétentes dans les Etats contractants, cette personne est considérée comme non résidente dans aucun des Etats contractants pour ne pas réclamer des bénéfices provenant de cette Convention, à l'exception de ceux cités dans les articles 21 et 23 »*³⁷.

Les commentaires de l'OCDE disent, au paragraphe 21, qu'il *« peut être rare, dans la pratique, qu'une société, etc., soit assujettie à l'impôt en raison de sa résidence dans plus d'un État, mais le cas pourra évidemment se présenter si, par exemple, un État se base sur le lieu d'enregistrement et l'autre sur le lieu où se trouve la direction effective. Il faut donc également établir pour les sociétés, etc., des règles concernant la préférence »*. D'après le paragraphe 22 des commentaires de l'OCDE, *« ce ne serait pas une solution adéquate que d'attacher de l'importance à un critère de pure forme comme l'enregistrement. C'est pourquoi le paragraphe 3 attache de l'importance au lieu où la société, etc., est effectivement dirigée »*. On peut noter que, de même que pour le Modèle de convention de l'OCDE, le mot *« uniquement »* a été ajouté en 1999 au critère permettant d'établir le lieu de résidence d'un résident des deux États contractants qui n'est pas une personne physique³⁸.

Cette règle du lieu où le siège de direction effective de l'entité est situé crée un risque d'évasion fiscale dans certains pays. L'une des approches théoriques pour le traitement des dispositifs hybrides est la suppression des différences couramment exploitées dans le régime fiscal des entités par l'harmonisation des législations internes³⁹.

L'OCDE, dans l'action 2 du plan BEPS a réaffirmé cette approche en soulignant que si une convention existe entre les deux États et si le droit interne de chacun des États contient la disposition visée au paragraphe précédent, l'entité serait probablement résidente d'un seul État, celui dont elle serait résidente en vertu de la convention. Le critère de *« siège de direction effective »* a été défini comme *« le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite de l'activité de l'entité dans sans ensemble »*⁴⁰.

3.2. L'EROSION DE LA BASE D'IMPOSITION ET LE TRANSFERT DE BENEFICES LIES AUX ENTITES A DOUBLE RESIDENCE

La portée géographique de l'entreprise joue un rôle important en matière fiscale étant donné qu'une entité peut avoir plus d'un siège de direction, mais elle ne peut avoir qu'un seul

siège de direction effective⁴¹. Mais la modification ci-dessus ne permettra pas de répondre à toutes les préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices liées aux entités à double résidence car des failles peuvent être exploitées du fait que la Convention qui est établie entre deux Etats et le droit interne de ces Etats ne définissent pas le concept de résidence de la même manière⁴². En effet, l'absence de définition spécifique du « *siège de direction effective* » a donné lieu à des interprétations de plusieurs concepts utilisés dans les règles de résidence de la législation fiscale interne tels que « *la direction et le contrôle central* » et « *le siège de direction* »⁴³.

En Australie, l'expression « *Centre de direction et de contrôle* » n'est pas définie dans la législation fiscale interne. Toutefois, il existe un certain nombre de décisions de justice qui donnent des indications sur la manière dont le centre de direction et de contrôle doit être déterminé. Selon un certain nombre de décisions de justice, si la détermination du centre de direction et de contrôle est une question de fait, ce centre coïncide en général avec le lieu où les dirigeants de l'entreprise exercent leur pouvoir et leur autorité (et qui est généralement le lieu où ils se réunissent)⁴⁴.

Le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE a souligné que les nouvelles technologies de l'information facilitent une application imprévue du concept de résidence, en permettant plus facilement de prendre presque partout dans le monde, des décisions relatives au contrôle et à la gestion d'une entreprise⁴⁵. En effet le paragraphe 3 de l'art 4 tient compte du lieu où la société est effectivement dirigée qui est une question de fait pour établir l'imposition en négligeant le critère purement formel celui du lieu de l'enregistrement⁴⁶. Dans l'affaire *Malayan Shipping Co Ltd v FC of T (1946) 71 CLR 156*, la cour a estimé que la société résidait en Australie du fait que son directeur général exerçait à partir d'Australie l'intégralité de la direction et du contrôle des opérations de cette société, nonobstant le fait que les opérations commerciales étaient effectuées à l'étranger⁴⁷.

Le professeur Vogel définit le « *siège de direction* » en ce référant à la jurisprudence allemande, qui la considère comme le lieu où les décisions stratégiques importantes de la direction sont effectivement prises. K. Vogel estime que « *ce qui est décisif ce n'est pas le lieu où les directives sont appliquées mais plutôt le lieu où elles sont adoptées* ». C'est le centre de la direction générale, c'est-à-dire le lieu auquel la personne autorisée à représenter la société exerce ses activités de direction. Si un actionnaire qui détient le contrôle de la société assure en fait la conduite de ses activités, il peut être considéré comme étant chargé de sa direction générale et le lieu où ces décisions sont prises apparaît comme le siège de l'entreprise. Toutefois, K. Vogel indique que le lieu où les activités de l'entreprise sont seulement contrôlées ne remplit pas les conditions requises. K. Vogel indique également qu'en vertu de la législation allemande, si le lieu de direction ne peut être déterminé par l'application de ces critères, le lieu de résidence du principal dirigeant peut déterminer celui de la société⁴⁸.

Le Comité des Affaires Fiscales (CAF) de l'OCDE a indiqué que « *le siège de direction effective est en général le lieu où sont prises les principales décisions en matière de gestion et en matière commerciale qui sont nécessaires à la conduite de l'entreprise. Il s'agira généralement du lieu où les administrateurs se réunissent pour prendre les décisions relatives à la gestion de l'entreprise mais la détermination du siège de direction effective est une question de fait et les tribunaux ont notamment pris en compte les autres facteurs suivants :*

- *Le lieu où se trouve la direction générale.*
- *Le lieu où les opérations commerciales sont réellement effectuées.*
- *Des critères juridiques tels que le lieu où l'entreprise a été constituée, le lieu où se trouve le siège, le lieu où se trouve le responsable officiel, etc.*

- *Le lieu où les actionnaires qui détiennent le contrôle de l'entreprise prennent les principales décisions concernant l'entreprise sur le plan de la gestion et sur le plan commercial ; et*
- *Le lieu où résident les dirigeants »⁴⁹.*

Le CAF soulignait qu'autrefois, dans un contexte où les dirigeants exerçaient souvent leurs activités et se réunissaient en un lieu unique, tel que le siège social, la détermination du lieu où les décisions clés en matière de gestion et en matière commerciale étaient prises n'était pas trop difficile. Le lieu où étaient exercées les activités de direction générale coïncidait en général avec celui où la société avait été constituée et avait son siège, où les activités commerciales étaient exercées et où les administrateurs ou les principaux dirigeants résidaient⁵⁰.

En effet, les facilités qu'offrent les communications modernes telles que la vidéoconférence, ont contribué à accroître les possibilités de manipulation de la résidence des sociétés par le déplacement de leur direction vers le pays souhaité à des fins de planification fiscale⁵¹. Comment une telle localisation du « *siège de direction* » pourrait-elle être précise, si les dirigeants de cette entreprise ne se réunissent que de manière virtuelle sur les réseaux de l'Internet ? En plus, une entreprise électronique pourrait exister uniquement comme une entité dans le réseau⁵². Le risque est donc grand de voir de plus en plus de sociétés déplacer leur siège (formel) vers des places exotiques⁵³.

Vu l'évolution accélérée des TIC, on assiste aujourd'hui à une mobilisation des fonctions des entreprises. En effet, elles gèrent leurs activités internationales de façon intégrée, à partir d'un poste de commande qui peut être géographiquement éloigné aussi bien des sites sur lesquels leurs activités ont lieu que de ceux de leurs fournisseurs ou de leurs clients⁵⁴.

En fait, on ne peut soumettre à l'impôt les entreprises utilisant la téléconférence en raison des difficultés rencontrées lors de la détermination du siège de direction effective de ces entreprises⁵⁵ dans le cas où la société est traitée comme résidente en vue de l'imposition selon la législation interne de deux Etats contractants, alors que le siège de direction effective se trouve dans un Etat tiers. Cela peut se produire par exemple lorsque, du fait du recours accru aux technologies modernes, cette solution peut se concrétiser⁵⁶. Au surcroît, le critère de « *lieu de constitution* » qui a été proposé par le CAF en 2001, comme règle de départage alternative, est soumis à la manipulation des contribuables vu qu'on peut effectuer des opérations commerciales en ligne depuis une société établie dans un paradis fiscal. Même si la société est établie dans un pays à fiscalité élevé, il sera facile de déménager dans ceux à faible taux en transférant les fichiers à un autre ordinateur puisque le commerce électronique ne s'effectue nulle part. Donc, le critère du lieu de constitution permet aux contribuables de décider s'ils veulent payer l'impôt sur la base de la résidence ou de source de revenu⁵⁷. Enfin, certaines juridictions autorisent les sociétés à être constituées dans plusieurs pays, ce qui aurait pour effet de rendre inefficace une telle règle de départage⁵⁸.

Le 5 octobre 2015, l'OCDE a publié le rapport final sur l'action 6 dont elle a indiqué que certains États estiment cependant qu'il est préférable de traiter les cas de double résidence des personnes autres que les personnes physiques en appliquant la règle fondée sur le « *siège de direction effective* ». Ces États considèrent en outre que cette règle peut être interprétée d'une manière permettant de prévenir les abus. Les États qui partagent ce point de vue et s'accordent sur la manière dont la notion de « *siège de direction effective* » doit être interprétée sont libres de faire figurer dans leurs conventions bilatérales la version suivante⁵⁹: « 3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de

déterminer d'un commun accord l'État duquel cette personne est réputée être un résident aux fins de la Convention, eu égard au lieu où se situe son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée en société ou en toute autre forme juridique et à tout autre facteur pertinent. En l'absence d'un tel accord entre les États contractants, la personne ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la Convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes des États contractants »⁶⁰. Donc, la structure du paragraphe 03 suppose que la détermination a lieu sur la base d'un accord entre les parties sur des facteurs prédominants à savoir : « lieu où se situe son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée en société ». Toutefois, d'autres facteurs peuvent être pris en considération, tels que⁶¹ :

- La localisation du siège social et les fonctions qui y sont exercées.
- Les informations sur la localisation du centre de direction et de contrôle de la société qui figurent dans les documents constitutifs de la société (statuts, etc.).
- Lieu où la société a été constituée ou enregistrée.
- Importance relative des fonctions exercées dans les deux États ; et
- Lieu de résidence de la majorité des administrateurs.

Les États pour qui cela représente un problème peuvent envisager d'intégrer dans leur droit interne une règle, qui figure déjà dans le droit interne de certains États comme le Royaume Uni, selon laquelle une entité considérée comme étant résidente d'un autre État en vertu d'une convention fiscale sera réputée ne pas être résidente en vertu du droit interne⁶². De même, la modification de l'article 4(3) ne permettra pas de répondre à toutes les préoccupations résultant des entités à double résidence lorsqu'aucune convention n'entre en jeu. C'est le cas d'une structure à double consolidation qui pose des problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices liés au fait que les deux États considèrent la même entité comme étant résidente de chacun d'eux, de sorte que chaque pays lui applique son propre régime de consolidation. Donc, on est loin du critère de certitude de la notion de résidence. La solution doit être recherchée dans le droit interne. Si une convention existe entre les deux États et si le droit interne de chacun des États contient la disposition visée au paragraphe précédent, l'entité serait probablement résidente d'un seul État, celui dont elle serait résidente en vertu de la convention⁶³.

4. CONCLUSION

La planification fiscale est légitime, si bien que toute personne a le droit d'organiser ses affaires de façon à payer le moins d'impôts possible. Toutefois, Le Réseau Justice fiscale au Canada estime au contraire que l'abus des conventions fiscales consiste précisément en cette capacité qu'ont acquise les entreprises de choisir le lieu de leur imposition, indépendamment du lieu de leur activité économique réelle⁶⁴. Il explique que « l'abus consiste plutôt en l'utilisation des dispositifs offerts par le droit de façon à séparer le bénéfice imposable du lieu des activités qui le génèrent »⁶⁵.

La multiplication des entités juridiques qui contribuent à la mise en œuvre de l'activité économique d'une entreprise de même que la multiplication des lieux d'établissement de ces entités mènent à soumettre cette entreprise à des systèmes fiscaux diversifiés dits « forum shopping »⁶⁶. Les notions de résidence, de siège de direction, ou de contrôle, parce qu'elles se concentrent sur une seule entité dans une seule juridiction à la fois, ne permettent pas à l'heure actuelle d'appréhender correctement la structure dont chaque entité fait partie⁶⁷.

Les nouvelles technologies contribuent à alléger le contrôle des opérations à l'étranger et, dans certains cas, leur exécution dans une autre administration. Il devient alors difficile pour les autorités fiscales d'appliquer le critère traditionnel de la direction centrale pour déterminer la résidence d'une société. Comme le capital est de plus en plus mobile, les bénéfices ou pertes prévus peuvent être transférés d'une administration à une autre⁶⁸. En contrepartie, l'OCDE a estimé depuis la conférence ministérielle d'Ottawa que les principes fiscaux qui guident les gouvernements dans l'imposition du commerce conventionnel devraient aussi les guider dans celle du commerce électronique et que cette approche n'exclut pas de nouvelles mesures administratives ou législatives concernant le commerce électronique, ou des modifications des dispositions existantes. En plus, l'OCDE insiste que toute disposition en vue de l'application de ces principes au commerce électronique adoptée dans le cadre national et toute adaptation des principes existants en matière de fiscalité internationale devraient être organisées de manière à préserver la souveraineté fiscale des pays et à assurer une répartition équitable de la base d'imposition du commerce électronique entre les différents pays⁶⁹.

On pense qu'une harmonisation est une solution souhaitable même si l'OCDE a souligné qu'on n'a pas réussi d'harmoniser les traitements même pour les différences les plus exploitées, ce qui éliminerait la possibilité d'asymétrie entre les différents pays, et que cette option n'est donc mentionnée que dans un souci d'exhaustivité⁷⁰.

5. REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

OUVRAGES

1. CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », Cinquième édition mise à jour, Paris, août 2015 ;
2. Nations Unies, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », Édité par Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka Itc, New York 2015, disponible à l'adresse, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf, consulté le 14 avril 2016 ;
3. OCDE, « *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* », 22 juillet 2010, version complète, disponible à l'adresse, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2010_mtc_cond-2010-fr#page101, consulté le 5 janvier 2015.

ARTICLES

1. COCKFIELD Arthur, " *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*", 74 Tul. L. Rev. 133-217 (1999), disponible à l'adresse, <http://post.queensu.ca/~ac24/TulLRevArticle.pdf>, consulté le 3 avril 2015;
2. GEST Guy, « *Territorialité, impôt sur les revenus et le patrimoine des personnes physiques, domicile fiscal* », Juris Classeur, Droit fiscal-impôts directs-traité 1- Tome 1, impôts et contribution : fasc.3240, LexisNexus SA-2009 ;
3. JINYAN LI and JONATHAN SEE, « *Electronic Commerce and International Taxation* », 9 pages disponible à l'adresse,

- [https://apps.osgoode.yorku.ca/osgmedia.nsf/0/04CFE186956B8C33852571CE0058C4B7/\\$FILE/ISUMA-Vol-3-no-1-Spr-02.pdf](https://apps.osgoode.yorku.ca/osgmedia.nsf/0/04CFE186956B8C33852571CE0058C4B7/$FILE/ISUMA-Vol-3-no-1-Spr-02.pdf), consulté le 27 juillet 2016;
4. KEMMEREN Eric, “*Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach*”, IBFD, Novembre 2006, 430-452 pages, disponible à l’adresse, <http://taxprof.typepad.com/files/source-of-income-in-globalizing-economies.pdf>, consulté le 04 septembre 2017;
 5. SAINTRAIN Michel, « *TIC, nouveau standards transactionnels et fiscalité-défis et perspectives* », 27 septembre 2003, disponible à l’adresse, <http://www.plan.be/publications/publication-200-fr-tic+nouveaux+standards+transactionnels+et+fiscalite+defis+et+perspectives>, consulté le 15 juin 2016 ;
 6. Réseau Justice Fiscale, « *Chalandage fiscal : pour une approche politique* », Note de recherche du Réseau Justice Fiscale soumise au ministère des Finances du Canada, Montréal, 11 décembre 2013, disponible à l’adresse, rjfqc.org/wp-content/uploads/2014/05/RJFchalandagefiscal.pdf, consulté le 28 juillet 2016 ;
 7. SEOGO Karim, « **La fiscalité internationale et le commerce électronique** », **4 juillet 2015, disponible à l’adresse, <http://lefaso.net/spip.php?article65641>, consulté le 20 janvier 2016 ;**
 8. TALY Michel, « *La fiscalité incite-t-elle de délocaliser ?* », disponible à l’adresse, [https://www.ffsa.fr/webffsa/risques.nsf/b724c3eb326a8defc12572290050915b/485435b914a76f4dc12575200035b966/\\$FILE/Risques_75_0018.htm](https://www.ffsa.fr/webffsa/risques.nsf/b724c3eb326a8defc12572290050915b/485435b914a76f4dc12575200035b966/$FILE/Risques_75_0018.htm), consulté le 25 janvier 2017.

RAPPORTS

1. Department of the Treasury Office of Tax Policy, “*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*”, November 1996, disponible à l’adresse , <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/internet.pdf>, consulté le 21 janvier 2016 ;
2. Institut économique de Montréal, « *Les taxes de vente et le commerce électronique* », IEDM, 01 novembre 2000, disponible à l’adresse, <http://www.iedm.org/fr/419-les-taxes-de-vente-et-le-commerce-electronique>, consulté le 19 août 2016 ;
3. LORENTZ Francis, « *Rapport sur le commerce électronique* », Addendum, 15 mars 1998, disponible à l’adresse, www.utc.fr/.../RapportsMINEFI/Commerce%20électronique%20-%20un..., consulté le 27 mars 2016 ;
4. Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, New York 2015, disponible à l’adresse, http://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf, consulté le 8 décembre 2015 ;
5. Nations Unies, « *Manuel de l’ONU relatif à certains aspects de l’administration, des conventions concernant la double imposition établie à l’intention des pays en développements* », Édité par Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka Itc, New York 2015, disponible à l’adresse,

- http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf, consulté le 14 avril 2016 ;
6. OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Edition OCDE, 2014, disponible à l'adresse, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-fr>, consulté le 8 novembre 2015 ;
 7. OCDE, « *Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 2014, disponible à l'adresse, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225329-fr>, consulté le 08 août 2016 ;
 8. OCDE, « *Incidence de la révolution des communications sur l'application du siège de direction effective comme règle de départage* », un document de travail du groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises, février 2001, disponible à l'adresse, <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/1923336.pdf>, consulté le 24 novembre 2015 ;
 9. OCDE, Secrétaire général, « *Dispositifs hybrides : questions de politique et de discipline fiscales* », Mars 2012, disponible à l'adresse, www.oecd.org/fr/ctp/echangede...fiscaux/HYBRIDS_FR_Final_October2012.pdf, consulté le 22 août 2016 ;
 10. OCDE, « *Résumé* », *Rapport finaux 2015, 1 janvier 2016*, disponible à l'adresse, <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-resumes-des-actions-2015.pdf>, consulté le 12 juin 2016 ;
 11. OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, centre de politique et d'administration fiscales (PAF), 2004, disponible à l'adresse, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/35869074.pdf>, consulté le 11 avril 2015 ;
 12. OCDE, « *Sacher report* », OCDE Digital Economy Papers, 1997, n°29, disponible à l'adresse, <http://dx.doi.org/10.1787/237058611046>, consulté le 17 février 2016 ;
 13. OECD, « *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* », Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, disponible à l'adresse, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>, consulté le 08 août 2016 ;
 14. OCDE, « *Condition cadre pour l'imposition du commerce électronique* », Rapport du Comité des affaires fiscales comme présenté aux Ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE « *Un Monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial* » le 8 octobre 1998, disponible à l'adresse, <http://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/1923264.pdf>, consulté le 9 septembre 2015 ;
 15. OMC, « *Le commerce électronique et le rôle de l'OMC* », Dossiers spéciaux, Marc Bacchetta, Patrick Low, Aaditya Mattoo, Ludger Schuknecht, Hannu Wager et Madelon Wehrens, disponible à l'adresse, https://www.wto.org/french/res_f/publications_f/special_studies2_f.htm, consulté le 23 août 2016 ;

16. PARLEMENT EUROPEEN, « *Politique fiscale de l'Union Européenne : Enjeux et défis* », Service de recherche du Parlement européen, Auteur: Cécile Remeur, Février 2015, disponible à l'adresse, [www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/.../EPRS_IDA\(2015\)549001_FR.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/.../EPRS_IDA(2015)549001_FR.pdf), consulté le 09 septembre 2016 ;
17. ROBINSON David, « *Eluder ses responsabilités, ébranler la stabilité financière* », Rapport sur « *L'imposition des sociétés dans le monde et le financement de services public de qualité* », International de l'éducation, Edité par Laura FIGAZOLO et Harris Bob, décembre 2011, disponible à l'adresse, https://download.ei-ie.org/Docs/WebDepot/Global%20Corporate%20Taxation_FR.pdf, consulté le 01 aout 2016 ;

ⁱ SEOGO Karim, « **La fiscalité internationale et le commerce électronique** », 4juillet 2015.

ⁱⁱ PARLEMENT EUROPEEN, « *Politique fiscale de l'Union Européenne : Enjeux et défis* », Service de recherche du Parlement européen, Auteur: Cécile Remeur, Février 2015, page06.

ⁱⁱⁱ ROBINSON David, « *Eluder ses responsabilités, ébranler la stabilité financière* », Rapport sur « *L'imposition des sociétés dans le monde et le financement de services public de qualité* », International de l'éducation, Edité par Laura FIGAZOLO et Harris Bob, décembre 2011, page53.

^{iv} ROBINSON David, rapport précité, page53.

^v LORENTZ Francis, « Rapport sur le commerce électronique », Addendum - 15 mars 1998, page19.

^{vi} Department of the Treasury Office of Tax Policy, « *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce* », November 1996, page20.

^{vii} OMC, « *Le commerce électronique et le rôle de l'OMC* », page45.

⁸ Nations Unies, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », Itc, New York 2015, page26.

⁹ Nations Unies, document précité, page29.

¹⁰ GEST Guy, « *Territorialité, impôt sur les revenus et le patrimoine des personnes physiques, domicile fiscal* », Juris Classeur, Droit fiscal-impôts directs-traité 1- Tome 1, impôts et contribution : fasc.3240, LexisNexus SA-2009, page03.

¹¹ GEST Guy, article précité, page03.

¹² Secrétaire général de l'OCDE, « *Dispositifs hybrides : questions de politique et de discipline fiscales* », Mars 2012, page06.

¹³ Secrétaire général de l'OCDE, document précité, page06.

¹⁴ Institut économique de Montréal, « *Les taxes de vente et le commerce électronique* », IEDM, 01 novembre 2000.

¹⁵ KEMMEREN Eric, « *Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach* », IBFD, Novembre 2006, 445.

¹⁶ OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Edition OCDE, 2014, page173.

¹⁷ C(24-1)§3 de l'art 4 de la convention modèle OCDE.

¹⁸ SAINTRAIN Michel, « *TIC, nouveaux standards transactionnels et fiscalité-défis et perspectives* », 27 septembre 2003, page19.

¹⁹ Réseau Justice Fiscale, « *Chalandage fiscal : pour une approche politique* », Note de recherche du Réseau Justice Fiscale soumise au ministère des Finances du Canada, Montréal, 11 décembre 2013, page07.

²⁰ COCKFIELD Arthur, « *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits* », 74 Tul. L. Rev. 133-217 (1999), page16.

- ²¹ SOCIETE DES NATION, « *Modèle de convention fiscale de Londres et de Mexico* », n° officiel C.88 M.88, Genève, novembre 1946, page06.
- ²² COCKFIELD Arthur, article précité, page25.
- ²³ TALY Michel, « *La fiscalité incite-t-elle de délocaliser ?* ».
- ²⁴ OCDE, document précité, page08.
- ²⁵ OCDE, « *Incidence de la révolution des communications sur l'application du siège de direction effective comme règle de départage* », un document de travail du groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises, février 2001, page03.
- ²⁶ Nations Unies, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », page77.
- ²⁷ OCDE, « **Résumé** », **Rapport finaux 2015, 1 janvier 2016, page12.**
- ²⁸ Nations Unies, 2015, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », page430.
- ²⁹ Nations Unies, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », Itc, New York 2015, page51.
- ³⁰ OCDE, « *Preventing the Granting of Treaty Benefits in inappropriate circumstances* », 2015, OCDEILIBRARY, page81.
- ³¹ OCDE, « *Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 2014, page21.
- ³² Nations Unies, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », pages 93 et 438.
- ³³ Nations Unies, document précité, page94.
- ³⁴ « *Lorsque, en vertu des dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, elle est réputée être un résident seulement de l'État où son siège de direction effective est situé* ».
- ³⁵ Nations Unies, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », page78.
- ³⁶ CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », 5^{ème} édition mise à jour, Paris, aout 2015, page 435.
- ³⁷ <https://www.mfdgi.gov.dz/>.
- ³⁸ ONU, « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », Révision de 2011, page 95.
- ³⁹ OCDE, « *Dispositifs hybrides : questions de politique et de discipline fiscales* », mars 2012, page14.
- ⁴⁰ C(24)§3 de l'art 4 de la convention modèle OCDE.
- ⁴¹ C(24)§3 de l'art 4 de la convention modèle OCDE.
- ⁴² OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 85.
- ⁴³ OCDE, « *Incidence de la révolution des communications sur l'application du siège de direction effective comme règle de départage* », un document de travail du groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises, février 2001, page04.
- ⁴⁴ OCDE, document précité, page04.
- ⁴⁵ OCDE, 2004, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page25.
- ⁴⁶ C(22)§3 de l'art 4 de la convention modèle OCDE.
- ⁴⁷ OCDE, « *Incidence de la révolution des communications sur l'application du siège de direction effective comme règle de départage* », un document de travail du groupe technique consultatif sur le suivi

de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises, février 2001, page06.

⁴⁸ OCDE, document précité, février 2001, page07.

⁴⁹ OCDE, « *Incidence de la révolution des communications sur l'application du siège de direction effective comme règle de départage* », un document de travail du groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises, février 2001, page07.

⁵⁰ OCDE, document précité, page08.

⁵¹ Nations Unies, « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », page 79.

⁵² OCDE, « *Sacher report* », OCDE Digital Economy Papers, 1997, n°29, page48.

⁵³ OBERSON Xavier, article précité, page95.

⁵⁴ OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 96.

⁵⁵ HUET Frédéric, ouvrage précité, page138.

⁵⁶ OCDE, « *Incidence de la révolution des communications sur l'application du siège de direction effective comme règle de départage* », page09.

⁵⁷ JINYAN LI AND JONATHAN SEE, « *Electronic Commerce and International Taxation* », page03.

⁵⁸ OCDE, « *Incidence de la révolution des communications sur l'application du siège de direction effective comme règle de départage* », page11.

⁵⁹ OECD (2015), « *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* », Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, page139.

⁶⁰ OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page 85.

⁶¹ OCDE, « *Incidence de la révolution des communications sur l'application du siège de direction effective comme règle de départage* », un document de travail du groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises, février 2001, page12.

⁶² OECD (2015), « *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* », Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, page139.

⁶³ OECD (2015), « *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* », page 140.

⁶⁴ Réseau Justice Fiscale, document précité, page4.

⁶⁵ Réseau Justice Fiscale, document précité, page06.

⁶⁶ Réseau Justice Fiscale, document précité, page05.

⁶⁷ Réseau Justice Fiscale, document précité, page5.

⁶⁸ Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », Dixième réunion, Genève, 10-14 septembre 2001, page33.

⁶⁹ OCDE, « *Condition cadre pour l'imposition du commerce électronique* », Rapport du Comité des affaires fiscales 8 octobre 1998, page3.

⁷⁰ Secrétaire général de l'OCDE, « *Dispositifs hybrides : questions de politique et de discipline fiscales* », Mars 2012, page14.