

LES OUTILS NUMÉRIQUES : INSTRUMENTS D'INCLUSION OU D'EXCLUSION FISCALE ?

Karim DAHER

*Avocat au Barreau de Beyrouth
Chargé de cours à la Faculté de droit et des sciences politiques
de l'Université Saint-Joseph de Beyrouth*

Résumé

Au cours des dernières décennies et avec les avancées technologiques rapides, les grandes multinationales et notamment les géants du net ont acquis une dimension mondiale et une puissance telles qu'elles leur permettent une pénétration libre et dominante dans les marchés et le quotidien des pays en voie de développement comme le Liban. Cette pénétration est facilitée par l'absence de tout cadre légal, local ou international, et par des stratégies d'optimisation fiscale qui leur permettent de concurrencer les entreprises locales et de priver les économies nationales de ressources importantes. Cet état des choses contribue parallèlement au développement de l'économie informelle et à des situations d'évasion fiscale des acteurs et agents économiques locaux qui privent elles aussi le Trésor public de revenus indispensables et accentuent l'iniquité fiscale. Une régulation fiscale adaptée s'impose aussi bien sur le plan local que sur le plan international afin de contrer ces dérives. Le présent article analyse les moyens et les outils disponibles sur le plan local (prix de transfert, fiscalité 2.0, nouvelles règles de territorialité, NIF obligatoire et meilleure traçabilité via blockchain et levée du secret bancaire) pour lutter contre l'évasion fiscale et met en exergue le besoin que ceux-ci s'accompagnent d'une démarche internationale concertée pour promouvoir la transparence et lutter contre l'érosion de la base imposable et le transfert illicite de profits. L'enjeu central : faire du numérique un outil d'inclusion fiscale et de financement du développement durable, plutôt qu'un vecteur d'évasion et d'exclusion.

Mots-clés : Multinationales, régulation, numérique, imposition, transparence.

Summary

Over the past few decades, with the rapid technological advancements, multinational enterprises (MNEs) and notably the internet giants have acquired a global dimension and such power which allowed them free and dominant penetration in developing countries' markets such as Lebanon. This unrestricted penetration was facilitated by the absence of any specific local or international legal framework as well as smart tailored tax optimization enabling them to compete with local businesses and deprive national economies of significant resources. This situation has contributed at the same time to the development of the parallel or informal economy and led to a proliferation of tax evasion among local economic actors and agents depriving Public Treasuries of essential revenues and accentuating fiscal inequity. That is why appropriate tax regulation is necessary together on a local level and on an international level in order to counter abuses and apply strict rules. This article analyzes this phenomenon by pointing out to available means and tools on local level (transfer pricing rules, derogations from strict territoriality, mandatory TIN, traceability through banking secrecy reform, blockchain) and highlighting the need to a concerted international effort with a view to promote transparency and combat base erosion and profit shifting. For Lebanon, embracing both national reforms and international cooperation is essential to transform digital technology into a tool for fiscal inclusion rather than exclusion.

Keywords: Multinational enterprises, regulation, digital, taxation, transparency.

Avec l'ouverture des frontières et l'évolution technologique rapide, les grandes entreprises multinationales (EMN) et plus particulièrement les géants du net, ont bénéficié de conditions et circonstances très favorables qui leur ont permis de pénétrer librement certains marchés internationaux, notamment ceux des pays en voie de développement comme le Liban. Une telle pénétration intervient souvent en l'absence de tout cadre légal spécifique et à travers des schémas d'optimisation fiscale qui leur permettent d'une part, d'éviter l'imposition locale et d'autre part, de concurrencer les entreprises locales, privant de ce fait les économies nationales de ressources importantes qui auraient servi au développement durable ainsi qu'aux investissements productifs dans les infrastructures et l'innovation. Cet état des choses contribue de même, d'une certaine manière, au développement de l'économie parallèle ou informelle et à une prolifération de situations d'évasion fiscale au niveau des acteurs et agents économiques locaux. Les États concernés se retrouvent donc aujourd'hui dans une situation très difficile qui les oblige à agir vite pour mettre un terme à ces dérives ou tout au moins pour organiser et réglementer ces opérations.

Or, force est de constater que le poids de ces multinationales et des géants du net dans l'économie numérique est tel que tout changement ou restriction dans leur mode de fonctionnement et de développement entrainerait leur retrait et par là même la discontinuité de leurs services. Un tel phénomène se ressent d'autant plus dans une économie de petite taille comme celle du Liban et aurait des répercussions négatives voire désastreuses sur un nombre très importants d'acteurs. Rappelons à ce titre que les géants du net ne sont en définitive pour la plupart que des plateformes de services et des intermédiaires utilisant les réseaux des opérateurs de télécommunications locaux soumis quant à eux, et pour la plupart, à tous les impératifs et obligations étatiques.

C'est d'ailleurs dans ce contexte que les Etats ont commencé à œuvrer depuis plus d'une décennie à la mise en place d'une régulation fiscale adaptée d'abord sur le plan local, et ensuite sur le plan international. Cela s'inscrit dans une tentative de contrer les dérives et d'appliquer des règles strictes aux multinationales et aux géants du net abusant des traités internationaux pour cacher ou minorer leurs immenses bénéfices tout en utilisant abondamment les réseaux et autres infrastructures locales sans en assumer les contraintes, notamment financières. Ceci se précise plus encore à l'échelle de l'OCDE qui s'emploie, d'une part, à rendre son Forum Mondial plus global et participatif, et d'autre part, à développer des clauses anti-abus (dites « BEPS » pour « Base Erosion and Profit Shifting » et « MDR » pour « Mandatory Disclosure Rules ») et à les diffuser à très large échelle avec l'objectif d'harmoniser les normes et d'organiser la lutte contre l'évasion.

Le Liban est certes encore à la traine mais il serait judicieux, dans un contexte aussi particulier que celui que traverse le pays des cèdres actuellement, où l'élargissement de la base d'imposition se mue en priorité nationale, de se poser la question de savoir si le développement du numérique au Liban est en lui-même un outil d'inclusion ou d'exclusion fiscale. La réponse à cette question nécessite tout d'abord de faire état de la situation actuelle par des exemples pratiques et un descriptif condensé de la réglementation fiscale en vigueur (I). Il conviendra ensuite d'explorer les voies et modalités susceptibles de contrer les dérives et abus et d'utiliser à bon escient le numérique dans le cadre d'une réforme d'ensemble du système fiscal national favorisant l'inclusion (II).

I- RÉALITÉS ACTUELLES FAVORISANT L'ÉVASION FISCALE

Un exemple tiré du quotidien de chacun permet d'exposer les caractéristiques du système d'imposition libanais en vigueur. Imaginons une personne qui commande un taxi auprès d'une grande enseigne internationale de réservation en ligne. Au terme de la course, elle acquitte son dû par voie de paiement électronique ou par carte bancaire. Le montant lui sera facturé à partir d'un pays européen, siège de ladite société étrangère, sans TVA.

Cette transaction particulière entraîne, d'un point de vue fiscal, trois situations qui diffèrent selon le régime fiscal applicable au Liban à chaque agent économique concerné, à savoir : l'enseigne internationale à qui le service est commandé, le transporteur local qui se charge du service, et enfin l'utilisateur bénéficiaire de la prestation.

Il faut aussi tenir compte de la diversité des impositions qu'entraînerait une telle transaction et que nous limiterons ici à l'impôt sur le revenu, d'une part (A), et à la taxe sur la valeur ajoutée, d'autre part (B). Examinons le régime applicable à chacun de ces prélèvements en précisant que ce qui s'applique au cas exposé s'appliquerait aussi *mutatis mutandis* aux autres grandes enseignes sectorielles du net spécialisées dans les locations de biens (Airbnb) ou le commerce en ligne (GAFAMN)¹.

A- EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LE REVENU

Il convient de signaler en prélude, que le législateur libanais, qui a adopté une conception très large de la territorialité², soumet à l'imposition locale l'ensemble des bénéfices réalisés au Liban par des résidents ou des non-résidents et ce, sous réserve des dispositions contraires des conventions fiscales internationales visant à éviter les doubles impositions signées et ratifiées par le Liban. La seule différence notable entre ces deux catégories réside dans les modalités d'imposition et plus particulièrement dans le mode de détermination de l'impôt exigible.

1- Les « Silicon Six » : Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft et Netflix.

2- Art. 3 de la loi de l'impôt sur le revenu (décret-loi n° 144 du 12/6/1959 et ses amendements).

En effet, cette différence en matière d'imposition territoriale consiste, pour le droit interne libanais, dans le mode de détermination de l'impôt. L'assiette d'imposition en ce qui concerne les non-résidents est fixée forfaitairement à 20% des revenus de base (recettes) et à 50% pour les prestations de services. Ce bénéfice forfaitaire, une fois déterminé, est imposable au taux fixe de 17% ; ce qui revient à dire pour simplifier, qu'il sera fixé pour les activités commerciales et de production au taux de 3.40% sur le montant brut des recettes ou factures et pour les activités qui sont qualifiées de services rendus (prestations de service) au taux de 8.50%³.

Par comparaison l'imposition pour les résidents s'établit d'une part, en ce qui concerne les sociétés de capitaux, à 17% (IS)⁴ des bénéfices nets et à 10% pour les dividendes distribués⁵ soit un cumul d'impôt de 25,3% ; et d'autre part, pour les personnes physiques indépendantes assujetties à l'impôt sur les revenus commerciaux, industriels et non-commerciaux, elle consistera en un impôt progressif par tranches variant entre 4% et 25%⁶.

Concernant les modalités de déclaration et d'acquiescement de l'impôt des non-résidents, il sera retenu à la source puis déclaré et acquitté au fisc libanais par le résident bénéficiaire effectif de la prestation en lieu et place du non-résident ; le tout, sauf dispositions conventionnelles contraires.

1- Régime applicable aux entreprises étrangères ayant concouru à une prestation réalisée ou exécutée au Liban

En vertu des lois et réglementations applicables, il existe une différence de régime entre l'imposition des entreprises non-résidentes entreprenant une opération ponctuelle sur le territoire libanais et celles agissant de manière habituelle par le biais d'une succursale ou d'une filiale ou en tant que résidente de fait.

Il faut savoir en effet que sont tenues de l'obligation d'immatriculation au registre de commerce au Liban, toutes les sociétés commerciales étrangères, quelle que soit leur forme, qui installent au Liban une succursale ou une agence⁷. Les sociétés étrangères par actions (l'équivalent des sociétés anonymes libanaises) sont assujetties, en outre, à une autre immatriculation au ministère de l'Economie (l'Office de contrôle des sociétés)⁸. Cette obligation ne s'applique que dans le cas où la société étrangère prend la décision d'établir au Liban une succursale ou d'y réaliser un cycle économique complet d'activité par le biais d'un établissement

3- Art. 41, 42 et 43 de la loi de l'impôt sur le revenu, complétés par les dispositions du décret d'application n° 3692 du 22/06/2016 remplaçant les Directives n° 798/S1 du 10/4/1965, et leurs amendements dont notamment l'article 54 de la loi de finances n° 324 du 15/02/2024.

4- Loi de finances n° 66/2017 modifiant l'art. 32 de la loi de l'impôt sur le revenu.

5- Art. 69 et 72 de la loi de l'impôt sur le revenu.

6- Art. 32 de la loi de l'impôt sur le revenu amendé par l'art. 46 de la loi de finances n° 324 du 12/2/2024.

7- Art. 29 du Code de commerce et de la loi du 3 septembre 1944.

8- Arrêté n° 96 du 20/1/1926 (amendé par l'arrêté n° 479 du 7/7/1949).

stable, déclaré ou présumé. Elle ne trouve en revanche pas à s'appliquer dans l'hypothèse où son intervention serait occasionnelle ou ponctuelle.

A ce propos, il serait utile de préciser que le législateur libanais a récemment adopté une définition claire de la résidence fiscale⁹ et que le pouvoir exécutif a bien pris soin de préciser concomitamment par décret les deux notions de « lieu fixe d'exercice d'activité professionnelle » et « d'activité occasionnelle et non répétitive » pour éviter toute ambiguïté ou mauvaise interprétation et, de ce fait, toute mauvaise application ou discrétion du fisc¹⁰. Ainsi, par « lieu fixe d'exercice d'activité professionnelle », l'on désigne tout lieu possédé, loué ou mis à disposition du contribuable pour l'exercice pendant plus de six mois, d'une période successive de douze mois, d'une activité de travaux publics ou privés et pendant plus de trois mois de toutes autres activités ou services. Pour ce qui est de l'activité occasionnelle et non répétitive, le décret entend par là toute activité entreprise plus d'une fois pendant une période successive de douze mois. Il a aussi élargi le champ des opérations et des revenus imposables sous cette rubrique pour englober notamment tous services de conseil, d'intermédiation, de vente et d'achat, de publicité et de promotion.

Cette règle impose aussi aux personnes résidentes, bénéficiaires des prestations, de communiquer à l'administration fiscale, dans les vingt jours qui suivent la fin de chaque trimestre, les noms et adresses des personnes résidentes non-enregistrées auprès du fisc avec lesquelles elles contractent. Les personnes non-résidentes qui perçoivent directement leurs revenus au Liban sont tenues, quant à elles, de nommer un représentant résident au Liban et le cas échéant de s'enregistrer et de remplir les obligations fiscales de déclaration et de paiement.

Le décret a toutefois pris soin de préciser que l'application de l'ensemble de ses dispositions devait se faire sous réserve des conventions internationales visant à éviter les doubles impositions.

Le cas échéant et en présence d'une convention internationale signée entre le Liban et un Etat étranger, une société ayant la nationalité de ce dernier Etat ou étant immatriculée dans ledit Etat n'est passible de l'impôt libanais sur les sociétés que si elle y dispose d'un établissement stable ou si elle perçoit des revenus de source libanaise dont l'imposition est attribuée conventionnellement au Liban¹¹. La notion d'établissement stable précitée est définie dans toutes les conventions (modèle OCDE) comme « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité », c'est-à-dire comme une extension

9- La loi n° 60 du 27/10/2016 amendant l'article 23-1 ; 32-1 et 107 du Code des procédures fiscales (Loi n° 44 du 11/11/2008).

10- Décret n° 3692 du 22/06/2016 fixant les modalités d'application de l'impôt sur les non-résidents (art. 41 et suivants du DL n° 144/59).

11- Voir ainsi art. 3 de la Convention fiscale entre la France et le Liban du 24 juillet 1962.

de l'entreprise sans personnalité morale et juridique distincte, autrement dit comme une structure ou une émanation formant au plan juridique une unité avec l'entreprise située dans l'autre État. Il peut s'agir d'une succursale, d'un bureau, d'un siège de direction, d'un chantier de construction excédant une certaine durée (variant selon les conventions de 6 à 24 mois) ou plus simplement d'un préposé doté de pouvoirs suffisants pour engager l'entreprise. C'est ainsi par exemple, que constitue un établissement stable, même en l'absence d'une telle installation fixe, toute personne ayant le pouvoir d'engager à titre habituel l'entreprise, sauf s'il s'agit d'un agent bénéficiant d'un statut indépendant et agissant dans le cadre ordinaire de son activité. L'indépendance juridique de l'agent s'apprécie au regard de l'étendue de ses obligations dans ses relations avec l'entreprise.

A la lumière de ce qui précède, force est donc de constater que les grandes multinationales ou les géants du net – dans notre exemple l'enseigne internationale de réservation en ligne de taxis – sont hors du cadre des critères d'assujettissement précités. Cela s'explique par le fait qu'ils n'ont pas de présence physique, ni par le biais du critère local de « lieu fixe d'exercice d'activité professionnelle », ni par celui international « d'établissement stable », ni même par l'entremise d'un représentant résident doté de pouvoirs suffisants pour engager l'entreprise. Ils échappent donc aux mailles de l'imposition en l'absence de règles adoptant un minima d'imposition dans le pays de source du revenu (*situs* du consommateur/utilisateur). La nature de leurs activités fortement numérisées implique que leur création de valeur repose en grande partie sur des éléments immatériels et souvent sur une contribution significative des utilisateurs.

2- Régime applicable à l'agent (transporteur) professionnel ou quasi-professionnel

La loi relative à l'impôt sur le revenu dispose que l'impôt frappe le revenu net du contribuable réalisé au Liban sans pour autant détailler la notion de revenu. Or cette notion de revenu doit être placée dans le contexte plus global de régime cédulaire de l'imposition au Liban où chaque revenu suivant sa source et l'activité exercée est soumis à un impôt particulier ayant son propre régime, son propre mécanisme et son propre taux. Ce qui permet, en l'absence de régime unifié (Impôt Général sur le Revenu) et d'un impôt sur la fortune (« *Wealth Tax* »), de garder hors du champ d'application de l'impôt un large éventail d'activités et de revenus non prévus ou classifiés par les lois en vigueur en favorisant par là même la fraude et l'évasion fiscales.

De plus, la réglementation en vigueur impose à toute personne entamant (ou exerçant) une activité imposable de procéder aux formalités d'entame de début d'activités (مباشرة عمل) auprès du département concerné du ministère des Finances

dans les deux mois à dater de cette entame¹² sous peine de se voir infliger des pénalités définies au Code des procédures fiscales¹³.

Ceci étant, la question qui se pose eu égard au transporteur dans le cas exposé est celle de savoir s'il devrait être assujéti à l'impôt professionnel sur les bénéfices industriels, commerciaux et non commerciaux (BIC/BNC) en tant que transporteur indépendant, ou plutôt à celui sur les traitements et salaires en tant que préposé lié à son employeur par un lien de dépendance et de subordination.

Dans la première hypothèse, il conviendrait aussi de déterminer sous quel régime de détermination et de déclaration de revenu il devrait se placer : le régime du bénéfice réel applicable aux grands contribuables, le régime du bénéfice forfaitaire applicable aux contribuables de taille moyenne ou le régime du bénéfice estimé applicable aux contribuables de petite taille ? Dans ce dernier cas (bénéfice estimé), qui est le plus à même de s'appliquer au transporteur, la loi de l'impôt sur le revenu soumet au régime du bénéfice estimé les personnes non astreintes à la tenue de livres commerciaux comme « *ceux qui exercent, à titre individuel, un petit trafic ou un simple métier à frais généraux minimes, comme le marchand ambulant, le revendeur à la journée ou celui qui fait de petits transports par eau ou par terre* »¹⁴. Il s'agit d'un régime d'imposition simplifié, applicable aux contribuables de niveau modeste qui les assujéti à un impôt forfaitaire fixé à l'avance par une commission spéciale du ministre des Finances avec une réactualisation (supposée) périodique.

Dans le cas des autres agents économiques traitant avec les géants du net comme les locations d'unités d'habitation (Airbnb) ou le commerce en ligne (GAFAMN), l'imposition devrait se faire selon la nature et la catégorie du revenu réalisé, comme par exemple le fait d'assujéti les revenus locatifs à l'impôt foncier¹⁵.

3- Régime applicable au client (transporté)

En l'absence d'un Impôt General sur le Revenu et d'un impôt sur la fortune (« *Wealth Tax* »), il n'existe pas d'obligation pour l'utilisateur de déclarer le paiement effectué en contrepartie du service reçu, celui-ci ne venant en déduction du résultat annuel pour la détermination du bénéfice net que dans les rares cas où le client est une société ou un contribuable résident libanais assujéti au régime du bénéfice réel et désirant traduire en charge déductible la dépense objet de la facture qui lui serait, éventuellement, présentée par le transporteur ou l'agent économique.

12- Art. 32 la loi n° 44/2008 (loi sur les procédures fiscales) et art. 115 de la loi de l'impôt sur le revenu (décret-loi n° 144/59 et ses amendements).

13- Art. 107 du Code des procédures fiscales.

14- Art. 24 de la loi de l'impôt sur le revenu (décret-loi n° 144/59 et ses amendements) et art. 10 du code de commerce.

15- Loi du 17 septembre 1962 et ses divers amendements (dont notamment la loi de finances n° 324 DU 12/2/2024) qui appliquent une progressivité par tranches allant de 4 à 14% sur le revenu net après déduction des charges autorisées et des exemptions.

C'est seulement en cas de redressement fiscal du client et de vérification détaillée de ses comptes et charges que pourrait être éventuellement traqué le prestataire de service récalcitrant sur le fondement de l'évasion fiscale. De plus, dans le cas où le paiement est effectué par le biais d'un virement bancaire, et nonobstant les récentes modifications apportées à la loi relative au secret bancaire, ainsi que celles apportées à l'article 103 de la loi de l'impôt sur le revenu, la barrière du secret bancaire¹⁶ demeure érigée et il est à l'heure actuelle, pratiquement impossible pour l'administration fiscale de prospecter auprès des banques et d'obtenir des informations détaillées afin d'éplucher les relevés de compte et de tracer les opérations et transferts bancaires des résidents¹⁷.

Toutefois, cette barrière pourrait être aisément franchie si le ministère des Finances ainsi que le Conseil des ministres procédaient à l'application effective de ces modifications et hâtaient l'adoption du décret d'application prévu par la loi modificative et définissant le mécanisme de mise en œuvre qui habilite l'administration fiscale à solliciter les informations auprès des banques ainsi que de demander la levée du secret bancaire en conséquence. Une telle mesure permettrait au ministère des Finances de vérifier la véracité et l'authenticité des données et des déclarations fournies et par là même, de s'assurer de la régularité des déclarations et de la conformité des contribuables à leurs obligations fiscales.

B- EN MATIÈRE DE TVA

Les dispositions de la Loi sur la TVA¹⁸ exemptent actuellement le transport collectif de personnes, y compris le transport par taxis (سرفیس) de la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, les textes déterminant les modalités d'application de la loi¹⁹, ont clairement distingué entre ce qui est communément désigné « service » (سرفیس) ou transport collectif (à plusieurs) d'une part, et ce qui est qualifié de taxi (transport privé spécialement commandé) d'autre part, et ont exclu de fait de l'exemption les taxis opérant au sein ou pour le compte de sociétés spécialisées.

De même, sont exclus de l'exemption et rentrent dans le champ d'assujettissement les cas de location de l'ensemble du véhicule pour une course spécialement affrétée (c'est-à-dire où toutes les places de la voiture seraient réservées dans leur ensemble pour le trajet pré-indiqué). La difficulté réside bien sûr dans le fait de distinguer les situations et/ou de contrôler la bonne application des règles sur le terrain. Il va sans dire que la plupart des acteurs de ce secteur rechignent à le faire et enfreignent par conséquent la loi.

16- Loi du 3 septembre 1956 amendée par la loi n° 306 du 28/10/2022 et la loi n° 1 du 24/04/2025.

17- Art. 103 de la loi de l'impôt sur le revenu amendé par la loi n° 306 du 28/10/2022.

18- Art. 16-6 de la loi sur la TVA n° 379/2001 et son décret d'application n° 7287 du 25/01/2002.

19- Décret d'application n° 7287 du 25/01/2002.

Pour ce qui est de la multinationale du net, une autre infraction pourrait éventuellement lui être reprochée en l'espèce. En effet, les personnes étrangères non-résidentes, en relation d'affaires avec une personne résidant au Liban pour des opérations de biens et de services réalisées sur le territoire national ou profitant à cette dernière, sont tenues de se faire agréer et enregistrer par l'autorité fiscale libanaise compétente quel que soit leur chiffre d'affaires annuel et de nommer, de ce fait, un représentant local pour honorer leurs engagements à l'égard du Trésor²⁰. Ce représentant sera conjointement et solidairement responsable avec elles en ce qui concerne la déclaration des bénéfices et le paiement de l'impôt au Liban. Or, les entreprises étrangères ne semblent pas, pour la plupart, satisfaire à cette obligation.

Concernant les autres secteurs d'intervention des géants du net comme les locations et les ventes en ligne, il faut savoir que sont assujetties de plein droit à la TVA les personnes physiques ou morales et entités quelconques qui effectuent des opérations imposables au sens de la loi si leur chiffre d'affaires total relatif à un ou aux quatre trimestres précédents consécutifs est supérieur actuellement à cinq milliards de livres libanaises²¹.

C- CONSTATATIONS ET SYNTHÈSE

Les développements qui précèdent nous permettent de constater que l'ensemble du circuit ainsi décrit pour l'opération de transport de même que ses principaux acteurs ou intervenants peuvent aisément se situer hors du champ de l'imposition et en être totalement exclus. Ceci est imputable, comme nous l'avons souligné au préalable, au cadre fiscal actuel inadapté pour appréhender la plupart des questions fiscales suscitées par les plateformes numériques de mise en relation ainsi qu'à la faiblesse du système cédulaire actuel et des structures étatiques, et leurs résultantes en matière de contrôle et de traçabilité des opérations. L'une des conséquences de cet état des choses est le développement du secteur informel au détriment du secteur formel officiel et une rupture d'égalité horizontale entre les acteurs des secteurs économiques concernés que favorise une concurrence déloyale avec ou entre les agents économiques locaux et porte gravement atteinte par ailleurs au civisme fiscal.

En effet, dans l'exemple décrit ci-dessus, une entreprise libanaise de réservation en ligne de taxis est tenue de déclarer et de payer l'impôt sur les revenus nets de ses opérations annuelles et dont la charge globale tourne aujourd'hui autour de 25% de son revenu net, quelle que soit la structure adoptée. De plus, elle se trouve dans le champ de la TVA et reste tenue par rapport à ses chauffeurs de retenir et d'acquitter impôts et cotisations sociales sur les salaires et d'en supporter une part

20- Art. 40 de la loi n° 379 du 14/12/2001.

21- Art. 3 de la loi n° 379 du 14/12/2001 (amendé par l'article 14 de la loi de finances n° 324 du 15/02/2024) qui fixe le montant du chiffre d'affaires qui détermine l'assujettissement impératif ou sur option à la TVA, ainsi que le décret n° 13073 du 05/08/2004.

importante notamment pour ce qui est de l'indemnité de fin de service. Les prix facturés à ses clients ne peuvent qu'être plus élevés que ceux affichés par l'enseigne multinationale de réservation en ligne. Sans oublier aussi le fait que les transporteurs liés à la multinationale seront privés de tous droits sociaux ou garanties notamment médicales et de retraite.

La même situation peut être transposée à d'autres secteurs économiques où sévissent aussi les géants du net. La réservation de logements en ligne par le biais d'une enseigne comme Airbnb en est un exemple notoire. Cette dernière permet la conclusion de transactions sur son espace et perçoit en contrepartie sur toute réservation/location assurée par son intermédiaire une rémunération appelée « *Service fee* » qui échappe à l'heure actuelle à toute imposition au Liban. Ceci ouvre aussi une brèche au niveau des particuliers non-professionnels qui louent leurs biens (résidences principales et/ou secondaires) à des tiers étrangers pour arrondir leurs fins de mois. Normalement, le caractère répétitif de ces locations devrait entraîner pour eux une obligation de déclaration et de paiement de l'impôt exigible sur les locations meublées saisonnières ou ponctuelles (non règlementées par la loi), conformément au critère de résidence, critère considéré comme facteur déterminant pour établir le lieu d'imposition de tout revenu ou bénéfice²². Le même phénomène se produit aussi pour ce qui est des achats et ventes en ligne par le biais d'Amazon ou de ce qui est communément appelé aujourd'hui les *influencers* qui vont tous rejoindre le secteur informel.

Toutefois, l'exécutif libanais a cherché très timidement à faire obstacle aux stratégies d'optimisation des géants du net en matière de vente de programmes informatiques ou de redevances d'utilisation et ce, en tentant de les assujettir à l'imposition des non-résidents par voie de retenue à la source. Ceci s'est manifesté par le biais d'arrêtés du ministre des Finances²³ tout d'abord, puis par un décret adopté en Conseil des ministres²⁴. Ces règles ont notamment énuméré un certain nombre d'opérations imposables réalisées partiellement ou totalement sur le territoire libanais et qui varient selon la nature du service ou de l'activité ou du revenu. Au nombre de ces activités figurent les prestations de services et de vente de programmes informatiques ainsi que les redevances (« *royalties* ») payées en contrepartie de l'utilisation de droits de propriété intellectuelle ou de licences à l'effet de les ré-exploiter en territoire libanais. Cependant, force est de constater que les résultats ont été dans le sens opposé à celui espéré car ces ponctions fiscales qui devaient être supportées par les multinationales étrangères ont été finalement prises en charge par l'agent libanais lui-même incapable de faire prévaloir ses droits en raison du déséquilibre des forces, avec des répercussions inflationnistes substantielles.

22- Art. 1 de la loi n° 60 du 27/10/2016, portant modification du Code des procédures fiscales n° 44/2008.

23- Arrêté n° 1/898 du 8/9/2010.

24- Décret n° 3692 du 22/06/2016.

Par ailleurs, il convient également de souligner que le précédent gouvernement avait tenté, dans le projet de loi de finances pour l'année 2024, d'introduire une « DigitTax » (taxe sur les transactions électroniques). Cette tentative a toutefois soulevé un tollé et échoué, et l'article concerné a été supprimé par la Commission parlementaire des Finances et du Budget, au prétexte que la création d'une telle taxe entraînerait une grande ambiguïté et des contradictions avec les lois en vigueur (notamment ce qui concerne l'impôt sur les non-résidents).

Quelles réformes peuvent être envisagées pour remédier à cet imbroglio ?

II- RÉFORMES STRUCTURELLES TENDANT À L'INCLUSION FISCALE

Comme nous l'avons montré, les règles fiscales actuelles afférentes à l'imposition du résultat sont largement inadaptées à la double évolution technologique et économique que constitue l'essor des plateformes. Il en va ainsi aussi des dispositions conventionnelles que l'on retrouve dans les modèles de convention de l'OCDE signés par le Liban avec un certain nombre de pays²⁵. La plupart des entreprises multinationales, en particulier les géants du net, en profitent largement car l'approche interne et conventionnelle est, à peu de différences près, la même : « Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé ». Pour les EMN, dont le siège n'est pas localisé au Liban, il suffit donc d'éviter, entre autres, de remplir les critères conduisant à la qualification d'établissement stable pour bénéficier d'un évitement légal d'impôt. Ceci s'avère d'ailleurs très aisé car, comme il a été précisé pour le cas de la France, « l'activité des principales multinationales de l'Internet ne nécessite pas une présence physique sur le sol national. Un site internet – immatériel – ne peut être qualifié de tel. Même la présence de serveurs en France n'est pas suffisante »²⁶.

Prenons l'exemple d'une entreprise de technologie qui localise sa propriété intellectuelle dans un paradis fiscal, puis fixe des redevances excessives pour son utilisation à d'autres sociétés du même groupe. Elle informera ensuite l'administration fiscale de l'Etat source (c'est-à-dire celui où l'activité économique a lieu²⁷) que la majorité des bénéfices générés dans cet Etat, par la société filiale résidente de l'entreprise de technologie, a été utilisée pour régler ces redevances.

25- La liste est disponible sur le lien <https://www.finance.gov.lb/en-us/Finance/IA/TC/Pages/default.aspx> (consulté le 21/10/2025).

26- Sur le sujet, voir les commentaires de l'article 5 du modèle de l'OCDE, §4.1 et 5 ; B. Castagnede, *Précis de fiscalité internationale*, 5^e éd., PUF, 2015, p. 462 et s. ; L. Ayrault, « Les géants de l'Internet et le droit fiscal » in *L'effectivité du droit face à la puissance des géants de l'Internet*, IRJS éd., p. 30 et s.

27- Par exemple la mise en relation des propriétaires d'immeubles et de locataires saisonniers.

L'administration fiscale de l'Etat source, en l'absence d'un outil fiable d'évaluation et de comparaison, aura alors des difficultés à apprécier si le montant des redevances était fixé à un montant raisonnable ou pas²⁸. Ainsi le système existant est souvent exploité pour générer ce que l'on appelle communément des « revenus apatrides ou sans nationalité fiscale » (« *stateless income* ») et qui ne seront imposés dans aucun Etat.

Il suffira donc pour une activité de cybermarchand, afin de contourner le critère d'établissement stable et donc d'échapper en toute légalité à l'imposition, de ne pas avoir d'installation fixe sur le territoire ou d'avoir un préposé ou représentant local dépendant et tout au plus de se limiter à une implantation de locaux de stockage ou à une activité de caractère préparatoire ou auxiliaire. Il en sera de même pour les applications mobiles sur le magasin en ligne d'applications d'Apple, l'App Store.

Ainsi et sur la base de tout ce qui précède, il ne fait plus de doute aujourd'hui que la solution au problème d'évasion fiscale des géants du net et de leurs cocontractants locaux réside dans la modification des règles de territorialité de l'imposition du résultat actuellement en vigueur. Une démarche unilatérale, bien que nécessaire pour l'assainissement du paysage et l'inclusion fiscale, n'aurait que peu de sens si elle ne s'accompagne pas d'une démarche internationale concertée pour promouvoir la transparence et lutter contre l'érosion de la base imposable ; notamment au niveau du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS auquel le Liban devrait adhérer et activement collaborer.

A- AMÉNAGEMENTS INTERNES NÉCESSAIRES

Plusieurs questions méritent d'être posées en matière d'aménagement et de mise en œuvre des mesures internes tendant à encadrer la pénétration sur le marché des EMNs et géants du net afin de contrer l'économie informelle et stimuler l'inclusion fiscale, et notamment :

- Comment adapter la législation fiscale libanaise actuelle aux évolutions du numérique et de l'intelligence artificielle ?
- Comment mettre en œuvre un mécanisme de protection pour les entreprises et usagers résidents en évitant les excès de protectionnisme économique et d'interventionnisme fiscal ?
- Par quels moyens techniques peut-on assurer une bonne traçabilité des opérations et une meilleure inclusion fiscale ?

28- I. Ovonji-Odida, V. Grondona, S. Makwe, « Assessment of the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy; Report by the South Centre Tax Initiative's Developing Country Expert Group », 2020. Disponible sur le lien <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2020/12/Assessment-of-the-Two-Pillar-Approach-to-Address-the-Tax-Challenges-Arising-from-the-Digitalization-of-the-Economy-reduced.pdf> (consulté le 21/10/2025).

- Comment définir le critère d'imposition des transactions transfrontalières afin d'éviter un « *Dutch Sandwich*²⁹ » libanais (résidence, territorialité élargie, source, lieu de situation bénéficiaire effectif, etc.) ? Ensuite, comment évaluer la plus-value apportée et son cadre de réalisation territorial ?
- Comment éviter que les efforts et mesures tendant à contrer les irrégularités et à inciter à l'inclusion fiscale n'aient pas d'effets contreproductifs menant à l'exclusion bancaire et financière (étant donné qu'en conséquence de l'effondrement financier qu'a connu le Liban en 2019, la majorité de la population libanaise se trouve actuellement hors du cadre du circuit bancaire) ?

En réalité, le cadre particulier de la lutte contre les optimisations agressives des grandes multinationales et plus particulièrement des géants du net et leur tendance à tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer, interroge la notion d'évasion fiscale. Cette dernière tend à être définie aujourd'hui comme le fait d'agir en toute légalité au regard des règles du droit commun avec la volonté d'échapper sciemment en tout ou partie à la contribution publique.

L'évasion fiscale a d'ailleurs été enfin définie il y a quelques années par le législateur libanais³⁰ comme étant « le fait pour une personne ayant des obligations fiscales de, sciemment et intentionnellement, ne pas déclarer les impôts et taxes dus (à l'Etat) et exigibles sur son revenu ou sur sa fortune, et de ne pas payer les impôts et taxes qu'elle a l'obligation de déduire ou de recouvrer ou de retenir à la source ou de minorer lesdits impôts et taxes ou de les annuler ou de les retrancher ou de les récupérer de manière illégale et ce, par l'utilisation de moyens illégitimes énumérés dans la loi à titre énonciatif ».

Cette définition englobe à la fois les actes et/ou manquements des géants du net et ceux encore plus marquants de leurs cocontractants résidents – consommateurs ou (quasi-)professionnels – conformément à ce qui a été exposé dans la première partie de cet article. Il en résulte, que loin d'être spécifique aux multinationales de l'Internet, cet évitement de l'imposition peut prendre en fait plusieurs formes qu'il

29- Le « *Dutch Sandwich* » est défini comme une technique de réduction drastique, voire de suppression de l'impôt payé par les multinationales dans les pays dans lesquelles elles produisent effectivement. Historiquement, cette optimisation fiscale consiste à implanter une Holding aux Pays-Bas et à créer une filiale à l'étranger, la Holding facture ensuite à cette filiale des services à un prix appelé « prix de transfert ». Dans le cas des sociétés technologiques, ces services sont des droits de propriété intellectuelle ; la maison mère augmente alors le prix de ces services pour que la filiale ait un bénéfice le plus faible possible. L'entreprise choisit enfin d'être taxée aux Pays-Bas, reconnu pour la légèreté de sa fiscalité en la matière. Quant aux bénéfices récupérés par la Holding des Pays-Bas, ils sont expédiés dans une autre holding située dans un paradis fiscal ou un pays à fiscalité privilégiée comme l'Irlande ou Chypre. Pour plus d'informations, voir O. Thomas, *Problèmes économiques contemporains*, 2021, éd. Ellipses, Fiche 30, p. 173 et s. ; FMI, *Taxing Times - Fiscal Monitor 2013*, 2013, p. 47.

30- Art. 57 de la loi de finances n° 144 du 31/07/2019 (Budget 2019).

convient de réprimer par de nouveaux moyens, dont nous voudrions proposer la typologie suivante.

1- Le prix de transfert (« Transfer Pricing Policy »)

Bien que relatif à la base aux transactions entre deux sociétés liées ou apparentées, ce critère peut être élargi pour englober les transactions réalisées par les géants du net sur le territoire libanais par le biais d'intermédiaires locaux lorsque le prix de l'opération diffère sensiblement du prix du marché (« *fair market price* ») et crée une entorse au libre jeu de la concurrence et ce, dans la mesure où l'entreprise non résidente concernée (géants du net par exemple) est située dans un Etat à régime fiscal privilégié ou un Etat ou territoire non coopératif au sens des critères de l'OCDE et du Forum mondial pour la transparence ou le GAFI (FATF)³¹.

A ce titre, le législateur libanais pourrait réaménager les dispositions actuelles prohibant le prix de transfert³² et les opérations fictives³³, ce qui permettrait à l'administration fiscale de les utiliser plus largement. Dans un premier temps, l'administration fiscale pourrait requalifier les opérations en invoquant l'argument du transfert d'une partie des bénéfices à l'étranger par une augmentation ou une minoration artificielle des prix d'achat ou de vente.

Dans un deuxième temps, l'administration fiscale pourrait se prévaloir aussi de la fictivité de l'opération visée par les textes de loi, dans le cas où la transaction diffère ou varie de l'ordre de 20% (en marge) par rapport au prix du marché, même si l'opération ne concerne pas des parties connectées ou apparentées entre elles. Dans les deux cas elle évoquera la théorie de l'abus de droit par fraude à la loi pour amener les multinationales de l'Internet ou leurs représentants ou agents locaux à négocier et transiger à priori ou à posteriori avec elle. Il conviendra toutefois de prendre en considération que l'économie numérique repose sur des éléments immatériels et que, par définition, de tels éléments immatériels sont des innovations et manquent donc de « comparables », ce qui rend donc difficile pour les administrations fiscales de contrer les pratiques abusives en matière de prix de transfert.

D'ailleurs, l'Administration fiscale se doit de respecter les droits fondamentaux du contribuable et d'éviter tout arbitraire, excès de pouvoirs ou injustice dans ses actions et décisions ; tout en préservant les intérêts du Trésor Public. Par ailleurs,

31- Le GAFI identifie les États présentant des faiblesses dans leurs dispositifs de lutte contre le blanchiment de capitaux, le financement du terrorisme et de la prolifération (LBA/FT). Pour tous les pays considérés à haut risque, le GAFI appelle l'ensemble de ses membres, ainsi que tous les États, à appliquer une diligence renforcée et, dans les cas les plus graves, à mettre en œuvre des contre-mesures afin de protéger le système financier international.

32- Art. 15 de la loi de l'impôt sur le revenu.

33- Art. 10 du Code des procédures fiscales (loi n° 44 du 11/11/2008) et ses règlements d'application (art. 11 à 13 du décret n° 2488 du 03/07/2009 et art. 2 à 5 de l'arrêté d'application n° 453 du 22/04/2009) et leurs divers amendements.

les règles et principes de la fiscalité libanaise prévoient que la charge de la preuve (*nus probandi*) incombe à l'autorité fiscale elle-même et dépend des circonstances factuelles de l'opération³⁴.

Cet état des choses pourrait d'ailleurs pousser les acteurs économiques à prendre les devants et à anticiper auprès des services fiscaux compétents, en sollicitant leur aval pour la conclusion d'un accord préalable sur la méthode de détermination des prix de transfert et/ou des transactions à effectuer. Cet accord, conclu avec l'administration fiscale, à la demande du contribuable et d'une manière expresse ou selon la procédure actuelle proche du rescrit³⁵, se traduit par une prise de position formelle unilatérale de l'administration qui lui est alors opposable devant les juridictions en application des textes de lois et règlement actuellement en vigueur ainsi que de la jurisprudence constante du Conseil d'Etat à cet effet (*legem patere quam ipse fecisti*)³⁶.

La possibilité de demander une prise de position anticipée des services fiscaux n'est d'ailleurs pas propre au Liban. Elle est couramment pratiquée en France ainsi que dans de nombreux autres pays. Il semble ainsi que la société multinationale Google ait obtenu de l'IRS américain (« Internal Revenue Service ») un tel accord, dénommé « *tax ruling* » ou « *Advanced pricing agreement* », lui permettant d'assurer son montage connu sous les noms de « *Double Irish* » ou de « *Dutch Sandwich* »³⁷.

Ce mécanisme, s'il est mis en œuvre par les pouvoirs publics libanais, pourrait réattribuer une fraction des bénéfices et des droits d'imposition correspondants au Liban au titre des opérations et transactions entreprises et réalisées par les multinationales de l'internet sur son territoire. Cette imposition pourrait à défaut ou d'impossibilité de calcul de l'assiette, se traduire par un impôt forfaitaire sur le chiffre d'affaires relatif à la portion de l'opération réalisée en territoire libanais ou profitant à un résident.

L'identification de ces opérations et la conformité des géants du net aux normes et leur respect des règles de déclarations et de « *reporting* » entrainerait dans son sillage une « mise à découvert » des cocontractants résidents fraudeurs qui profitent actuellement, sciemment ou non, de l'opacité pour se soustraire à l'impôt. Les autorités fiscales pourraient ainsi profiter de cette opportunité pour élargir la base d'imposition et améliorer le recouvrement et ce, dans le but de rendre le système fiscal plus équitable et plus efficace.

34- Art. 51 du Code des procédures fiscales (loi n° 44 du 11/11/2008) et ses amendements ainsi qu'une jurisprudence constante du Conseil d'Etat libanais (Conseil d'Etat, décision n° 775/2016-2107 du 10/07/2017, Azadea Group Holding SAL/Ministère des Finances - inédit).

35- Art. 26 de loi n° 44 du 11/11/2008 sur les procédures fiscales et art. 23 du décret d'application n° 2488 du 3/7/2009 amendé par le décret n° 13567 du 19/6/2024.

36- Conseil d'Etat libanais n° 64/2006-2007 du 31/10/2006, inédit.

37- Sur le sujet, voir L. Ayrault, art. préc., p. 32 ; Ph. Dominati, E. Bocquet, « L'évasion fiscale internationale, et si on arrêta ? », Rapport Sénat n° 673, 2011-2012, p. 252.

A défaut de coopération, l'administration pourra toujours recourir *a posteriori* à la procédure précitée d'abus de droit par fraude à la loi réprimée par une majoration des droits et impôts éludés et par une solidarité active entre les cocontractants résidents et non-résidents³⁸. Le critère retenu d'objectif ou but (de l'opération ou du montage) principalement ou essentiellement fiscal, serait retenu en l'absence de démonstration de la preuve contraire.

2- Dérogation aux règles générales de territorialité pour les services électroniques et numériques

Afin de contourner la contrainte posée par le régime de territorialité de l'impôt qui prévaut au Liban en matière de revenus professionnels ainsi que dans les conventions fiscales internationales bilatérales, et en supplément des mesures proposées dans la sous-section qui précède ou alternativement, il conviendrait d'intégrer dans les lois fiscales en vigueur et notamment celles de l'impôt sur le revenu et de la TVA³⁹, une dérogation qui vise à assujettir les services fournis par un prestataire de service non-résident, par voie d'internet ou de réseaux électroniques, à l'impôt sur le revenu et à la TVA (en cas de réunion des conditions d'assujettissement) au Liban.

Ainsi, et conformément à l'Action 1 du projet BEPS⁴⁰ (voir *infra*), qui se concentre sur la numérisation de l'économie⁴¹, le Liban pourrait retenir l'un des critères adoptés par ce cadre inclusif, tels que la « présence économique significative » (en opposition au critère actuel de « présence physique significative ») ou le « pays source » (c'est-à-dire le pays où les bénéfices sont réalisés). Dès lors, bien que le Cadre Inclusif sur le BEPS n'ait pas encore défini de solution consensuelle, il a néanmoins reconnu le droit de tous les pays participants à prendre des mesures unilatérales spécifiques pour imposer les bénéfices des entreprises numériques. Les pays en développement, comme le Liban, doivent donc être conscients qu'ils sont pleinement dans leur droit, en vertu du droit international, de mettre en œuvre des mesures nationales pour taxer l'économie numérisée.

Il faudrait pour cela, d'une part, bien définir les services électroniques en y intégrant d'une manière exhaustive et non limitative la fourniture et l'hébergement de sites informatiques, la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci, ainsi que la mise à disposition de bases de données et la fourniture de services à distance ; et d'autre part, clarifier la qualité du bénéficiaire de la prestation en distinguant entre les preneurs professionnels et quasi-professionnels. Cette dernière catégorie rassemble

38- Art. 14 du Code des procédures fiscales (loi n° 44 du 11/11/2008) et ses amendements.

39- Art. 3 et 46 du décret-loi n° 144 du 12/6/1959 et ses amendements ainsi que les art. 2, 13 et 14 de la Loi n° 379 du 14/12/2001 et ses amendements.

40- L'acronyme BEPS fait référence aux stratégies de planification fiscale utilisées par les entreprises multinationales qui exploitent les lacunes et les disparités des règles fiscales pour éviter de payer l'impôt.

41- Disponible sur le lien <https://www.oecd.org/fr/themes/erosion-de-la-base-d-imposition-et-transfert-de-benefices-beps.html>.

des personnes qui flirtent avec la sphère professionnelle en raison du nombre et de la fréquence de leurs opérations et des gains qu'ils réalisent. Ils sont en fait une sorte de « professionnels qui s'ignorent ou qui s'affranchissent volontairement des règles que ces derniers doivent respecter. Dans un cas comme dans l'autre, les quasi-professionnels entrent en concurrence directe avec les professionnels »⁴².

Il s'en suit une nécessité de modifier nos critères actuels afin d'aboutir à une imposition au Liban des livraisons de biens et services électroniques à des résidents non assujettis aux impôts ou taxes (quasi-professionnels) et qui seraient expédiés ou transportés au Liban depuis un autre Etat non lié au Liban par une convention fiscale ou des accords fiscaux particuliers bilatéraux ou multilatéraux. Cette imposition dérogatoire reposerait sur le lieu de situation du client bénéficiaire et non plus sur celui du fournisseur ou prestataire. Plus concrètement, en présence d'un preneur quasi-professionnel, le critère à retenir pour l'imposition de l'opération serait le critère du lieu d'établissement dudit preneur pour la portion de l'opération réalisée au Liban. Pour les preneurs professionnels la règle actuelle de la retenue à la source continuerait à s'appliquer sous réserve des dispositions conventionnelles contraires.

Les entreprises multinationales du net qui exerceraient d'importantes activités sur le territoire libanais où elles n'ont pas de présence physique seraient imposées dès lors au Liban, par le biais de la création de nouvelles règles établissant (1) le lieu où l'impôt doit être payé (règle dite « du lien ») et (2) sur quelle fraction des bénéfices elles devraient être imposées (règle de « répartition des bénéfices »)⁴³.

Un aménagement similaire à celui prévu à l'article 13 de la loi sur la TVA serait d'ailleurs un bon prélude pour la refonte et l'aménagement des textes actuels ; étant donné qu'il y est prévu que la prestation de service est considérée comme réalisée au Liban si le service est utilisé dans le cadre du territoire libanais.

3- Aménagement d'un régime d'imposition propre aux opérations réalisées sur les plates-formes en ligne (fiscalité 2.0)

Les lois fiscales libanaises datent de la fin des années 1950. L'ensemble de leurs dispositions répond aux problématiques qui se posaient alors (minorer et simplifier la fiscalité afin d'attirer les capitaux des personnes fortunées fuyant les révolutions nationalistes et les coups d'État progressistes des pays limitrophes). Pour l'essentiel, la matière imposable et l'assujetti étaient à l'époque facilement localisables. Aujourd'hui les choses ont changé et les pouvoirs publics doivent faire face à l'ère du numérique avec son lot d'immatériel, de mondialisation, de délocalisation et de hautes fréquences et, de ce fait, repenser les règles fiscales afin de répondre aux

42- Sur le sujet, F. Douet, *Fiscalité 2.0 Fiscalité du numérique*, LexisNexis, 2018, p. 3.

43- Disponible sur le lien <https://www.oecd.org/fr/themes/transparence-fiscale-et-cooperation-internationale.html>.

nouveaux défis, et notamment le besoin d'éviter l'évaporation de recettes fiscales nécessaires au développement durable et l'exposition des entreprises nationales à une concurrence fiscale déloyale.

C'est pourquoi, il faudrait cesser de considérer que les activités qui relèvent de la sphère privée sont systématiquement non fiscalisées à la différence de celles rattachées à la sphère professionnelle⁴⁴. Les activités du domaine de la sphère privée ne devraient échapper à la fiscalité que pour autant que leur finalité n'est pas lucrative et leur fréquence non répétitive, au point de fausser le libre jeu de la concurrence et créer une iniquité horizontale. Elles deviennent fiscalisables en revanche à partir du moment où les revenus, bien que dégagés dans le cadre de la gestion privée du patrimoine, s'analysent en des revenus imposables au sens de l'impôt sur le revenu comme ce serait le cas d'ailleurs pour les locations meublées Airbnb. Une exploitation revêt un caractère lucratif lorsque son objectif principal est la recherche du bénéfice. De plus, pour être imposée l'activité doit dégager des bénéfices de manière à ce que le montant des produits soit supérieur à celui des charges.

De ce qui précède découle une interrogation subsidiaire mais non moins importante eu égard au régime d'imposition cédulaire en vigueur au Liban ; à savoir : à quelle catégorie d'impôts rattacher les revenus générés par la « fiscalité 2.0 » ?

On serait tenté pour cela, de suivre l'exemple de la France où le juge fiscal se fonde sur un faisceau d'indices pour qualifier de « commerce occulte » des transactions présentées comme patrimoniales. « Ce faisceau d'indices est notamment composé de la nature des opérations, de leur nombre, de leur volume, de leur fréquence et de la brièveté des délais les séparant »⁴⁵. Ce serait oublier que le législateur libanais avait aménagé déjà, il y a plus de six décennies et sans le savoir, ce genre de situations en prévoyant une catégorie résiduelle « fourre-tout » dans le chapitre premier de la loi de l'impôt sur le revenu⁴⁶ qui intègre dans la base imposable l'ensemble des revenus de tous genres qui ne font pas l'objet d'une imposition particulière ou spécifique en vertu d'un texte formel et précis⁴⁷. Ceci pourrait aisément s'appliquer à tous les revenus générés par les activités occultes liées au numérique mais poserait problème pour les revenus résultants des locations d'habitations meublées (Airbnb) ou non meublées qui devraient normalement relever de la loi de l'impôt sur les revenus nets annuels des propriétés bâties (l'impôt foncier)⁴⁸.

44- Sur le sujet, voir F. Douet, *op. cit.*, p. 53 et s.

45- *Ibid.* ; CE français, 7^e et 9^e ss-sect., 4 juin 1982, req. n° 24523 ; Dr. Fisc. 1982, n° 44, comm. 2042 ; RJF 8-9/1982, n° 891.

46- Chapitre 1 du décret-loi n° 144 du 12/6/1959 relatif aux bénéfices industriels, commerciaux et non commerciaux (BIC/BNC).

47- Art. 4(d) du décret-loi n° 144 du 12/6/1959. Ce principe a d'ailleurs été confirmé récemment par l'article 93 de la loi de finances n° 324 du 12/02/2024 et consacré par le Conseil Constitutionnel dans sa décision n° 3/24 du 04/04/2024.

48- Loi du 17 septembre 1962 et ses divers amendements.

Tout dépendrait donc ici du caractère habituel et répétitif pour qualifier l'opération de professionnelle, auquel cas elle serait imposable aux BIC/BNC, ou pas, et dans ce dernier cas, soumise à l'impôt foncier. On pourrait aussi les placer par assimilation dans la catégorie de commerce occulte, que la location soit habituelle ou non, et les imposer comme les autres activités du numérique (voir *supra*).

4- Traçabilité des opérations

Il faut bien reconnaître que dans l'économie contemporaine, mondialisée et de plus en plus numérisée, un certain nombre de grandes entreprises du net et/ou de plateformes peuvent se projeter dans le quotidien du consommateur ou des utilisateurs, interagir avec eux et les pousser, même involontairement, à entreprendre et à créer de la valeur et du travail. Ainsi, les réseaux sociaux comme Facebook, Instagram ou X reposent presque entièrement sur le contenu généré par les utilisateurs pour créer leur valeur.

Par conséquent, l'ensemble de ces activités qu'on serait tentés d'appeler « subsidiaires » ou « collatérales » demeurent dans l'informel et restent inconnues au service des impôts en raison d'un certain nombre de contraintes pratiques et institutionnelles. Un effort d'organisation et de traçabilité est donc nécessaire et pourrait prendre plusieurs formes ou déclinaisons dont les plus objectives se présentent comme suit :

1. Il faudra en premier lieu mettre en œuvre de manière effective les dispositions de la loi modifiant la loi de 1956 sur le secret bancaire⁴⁹ et permettre par conséquent aux autorités fiscales de lever le secret bancaire des comptes suspectés d'évasion fiscale et/ou de fraude et/ou d'abus de droit et ce, au seul bénéfice desdites autorités fiscales et dans le strict respect des normes et règles définies par le Code des procédures fiscales⁵⁰. La traçabilité et l'identification des infractions se fera par le biais du contrôle des comptes professionnels et non-professionnels pour s'assurer de l'authenticité et de la régularité des déclarations.

De la sorte, les transactions électroniques opérées par les quasi-professionnels comme les locations Airbnb, les réservations en ligne pour le transport de personnes ou encore les achat/ventes en ligne (Amazon, YouTube, etc.) seraient facilement repérables et donc rapportées au Trésor par le biais des moyens appropriés. Ceci n'est pas sans risques néanmoins car ces mesures pourraient déboucher sur des résultats contraires à ceux escomptés en poussant à l'exclusion bancaire et financière et au recours aux modes de paiement alternatifs aux circuits bancaires traditionnels par le biais notamment de la cryptomonnaie comme le bitcoin ou la libra de Facebook ou encore Monero, Dash ou Ethereum.

49- Loi n° 306/2022 récemment modifiée par la loi n° 1/2025.

50- Art. 23 de la loi sur les procédures fiscales n° 44 du 11/11/2008, modifiée par la loi n° 306 du 22/10/2022.

Ces monnaies virtuelles permettent à leurs utilisateurs d'échanger entre eux des biens et des services sans utiliser une monnaie ayant cours légal, elles sont dématérialisées, non réglementées et ne sont pas émises contre la remise de fonds⁵¹. Elles représentent « une unité de compte stockée sur un support électronique, créée non pas par un État, ou une union monétaire, mais par un groupe de personnes (physiques ou morales) et destinée à comptabiliser les échanges multilatéraux de biens ou de services au sein de ce groupe »⁵². Cette monnaie créée au sein d'un réseau par le biais d'un algorithme spécial doit être néanmoins différenciée de la monnaie électronique qui représente une créance sur l'émetteur. La cryptomonnaie demeure donc extérieure au circuit bancaire et par là même hors du contrôle habituel. Elle peut également maintenir et perpétuer l'économie informelle malgré toutes les mesures mises en œuvre pour lutter contre ce fléau, ce qui constitue une flagrante contradiction avec les principes et objectifs que les autorités libanaises proclament et auxquels elles souhaitent se conformer.

2. En deuxième lieu, il faudrait consolider les informations auprès de l'administration fiscale centrale en vue de les analyser (technique du « *Data Mining* ») et de créer une chaîne de blocs (« *Blockchain* ») entre les différents ministères et services étatiques compétents afin de comparer et confronter les déclarations souscrites et informations fournies à chacun d'eux. Ceci s'avère judicieux par exemple en matière d'importation de biens et de produits afin de contrer les fausses déclarations et enrayer les situations de monopole et de concurrence déloyale⁵³.

La blockchain est en effet définie comme étant une technologie qui permet de stocker et de transmettre des informations de manière transparente, sécurisée et sans organe central de contrôle. Technologie qui ressemble à une grande base de données qui contient l'historique de tous les échanges réalisés entre ses utilisateurs depuis sa création. La blockchain peut être utilisée de diverses façons y compris pour une meilleure traçabilité d'actifs et produits⁵⁴. La grande particularité de la blockchain est que les informations contenues dans les blocs (transactions, titres de propriétés, contrats...) sont protégées par des procédés

51- C. Féral-Schuhl, *Cyberdroit*, Dalloz, Praxis, Paris, 2020-2021, Chapitre 223, « Paiement en ligne », Section 4, para. 223.111.

52- L'encadrement des monnaies virtuelles, recommandations visant à prévenir leurs usages à des fins frauduleuses ou de blanchiment, Ministère (français) des Finances et des Comptes publics, Groupe de travail « Monnaies virtuelles », juin 2014, p. 3. Disponible sur le lien https://www.economie.gouv.fr/files/rapport_monnaiesvirtuelles_web.pdf.

53- Loi n° 73 du 9/9/1983 sur la détention des produits et récoltes et leur commercialisation de même que les lois n° 659 du 4/2/2005 (relative à la protection du consommateur et ses amendements) et n° 281 du 15/3/2022 (loi relative à la concurrence).

54- C. Féral-Schuhl, *op. cit.*, Chapitre 532, « Régime actuel de la cryptologie », Section 2, para. 532.47.

cryptographiques qui empêchent les utilisateurs de les modifier a posteriori. Ainsi, pour l'importateur, les données fournies circuleront dans le cadre de la même chaîne qui permettra d'identifier les contradictions et infractions. Chaque membre du réseau constituant la blockchain possèdera sur son propre serveur une copie constamment mise à jour de l'ensemble des transactions de la chaîne de blocs. Tout doute sur la réalité d'une transaction peut donc être levé en vérifiant que tous les membres du réseau ont bien la même information⁵⁵.

La traçabilité passe aussi par une analyse de la disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus déclarés afin de lutter contre les sous-déclarations et les activités occultes. Le Liban pourrait s'inspirer pour cela et là aussi de l'exemple français⁵⁶. Le fisc pourrait ainsi recourir à un logiciel d'intelligence artificielle capable de naviguer, exploiter et croiser des millions de données sur les particuliers et les entreprises. En tout état de cause, cela nécessite un élargissement et un approfondissement de l'étendue du contrôle fiscal, sur la base de pouvoirs d'enquêtes renforcés, comme c'est le cas en droit français⁵⁷. Ceci peut également s'étendre à l'exploitation par l'Administration fiscale des réseaux sociaux et des techniques d'intelligence artificielle.

Pratiquement, les données ouvertes collectées sur les différents réseaux sociaux ne serviront que d'indices dans un premier temps. Croisées avec d'autres, elles pourront en cas d'anomalies conduire à diligenter un contrôle fiscal.

Néanmoins et concernant cette dernière technique, il est important de se prémunir de certains risques. En premier lieu, il faut veiller à assurer une bonne rentabilité. Ce qui revient à dire qu'il est nécessaire de faire attention à ce que les dépenses encourues pour collecter l'impôt ne coutent pas plus cher que le montant généré. D'autre part, il est important de ne pas mettre en péril certaines filières économiques (comme l'automobile de luxe ou la joaillerie) et/ou déplacer ou faire fuir l'investissement indispensable à la croissance et à l'emploi surtout en ces temps de crise et de reprise. Il faut aussi veiller, en outre, à la prise en compte et au respect d'autres réglementations en vigueur tendant à la protection des contribuables et citoyens comme par exemple la législation récente sur les transactions électroniques et les données à caractère personnel⁵⁸.

55- Sur le régime juridique des crypto actifs, voir C. Féral-Schuhl, *op. cit.*, Chapitre 532, « Régime actuel de la cryptologie », Section 2, para. 532.44 ; dans une perspective libanaise, voir <https://www.lecommercedulevant.com/article/29090-les-premiers-pas-de-la-blockchain-au-liban>.

56- Art. 168 et 190 du code général des impôts français qui précisent plusieurs forfaits d'imposition en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus. Au-delà d'un certain seuil, une somme forfaitaire est appliquée à certains éléments du train de vie.

57- P. Michaud, « Le contrôle fiscal, la lutte contre la fraude et la recherche du renseignement », *Cahiers de droit de l'entreprise*, n° 2, mars-avril 2011, dossier 10.

58- Loi n° 81 du 10/10/2018 sur les formalités électroniques et les données à caractère personnel.

3. Une meilleure traçabilité reste liée en troisième lieu au changement du système d'imposition cédulaire actuel et son remplacement par celui de l'impôt général sur le revenu qui permet un regroupement de l'ensemble des revenus (les revenus professionnels, les revenus de capitaux mobiliers, les revenus de location d'immeubles bâtis et autres), générés sur le territoire national et à l'étranger, dans une même assiette fiscale soumise à un impôt progressif plus juste et plus équitable. Ceci s'accompagnerait nécessairement par l'obligation de déclarer les dépenses pour analyser la situation des contribuables afin d'identifier les fraudeurs et/ou les contribuables dissimulés.
4. Enfin et concernant les cas spécifiques des locations en ligne comme Airbnb par exemple, une mesure efficace consisterait à exiger des visiteurs non-résidents et touristes étrangers qu'ils indiquent en détail leur lieu de séjour au Liban et de l'introduire dans un circuit informatique dédié et relié aux services fiscaux compétents (technologie permettant l'automatisation de l'information en chaîne) qui placeront l'information dans une plateforme d'intelligence artificielle capable de détecter la fréquence et la périodicité des opérations et de s'assurer de la contrepartie perçue et de son insertion dans les déclarations fiscales de revenus. A défaut, le fisc pourrait toujours exiger des propriétaires qu'ils s'enregistrent et demander à la plateforme de transmettre les informations utiles à l'administration fiscale.

B- AMÉNAGEMENTS INTERNATIONAUX EN COURS

Comme il peut être constaté des développements qui précèdent, les EMN et les géants du net, peuvent facilement se projeter aujourd'hui dans le quotidien des consommateurs (et des utilisateurs), interagir avec eux et créer une valeur significative pour l'entreprise sans présence physique traditionnelle sur le marché. Ils ciblent le plus souvent des consommateurs et des utilisateurs situés en un lieu différent de celui où le revenu correspondant est comptabilisé. C'est pourquoi, ils tendent à installer leur siège social et à monter des structures d'appoint pour les droits de propriété intellectuelle dans des juridictions complaisantes à régime fiscal privilégié privant ainsi les juridictions du marché ou du consommateur de revenus fiscaux importants et légitimes. Ces divers excès des géants du net et leurs dommages collatéraux au niveau du paysage fiscal interne, a poussé de nombreux pays, en l'absence de compromis, à adopter des mesures unilatérales non concertées visant à ce que les entreprises ne soient pas imposables là où se trouvent leurs locaux ou sièges sociaux mais là où elles créent de la richesse. Elles se sont aussi dotées de leur propre arsenal de mesures « correctives » et « coercitives » à l'instar de la France avec sa taxe GAFAM⁵⁹ en vertu de laquelle ce ne sont pas les bénéfices qui

59- Désignation communément donnée aux grandes multinationales de l'Internet que sont Google, Amazon, Facebook, Apple et Microsoft ; à laquelle devrait s'ajouter Netflix.

sont taxés mais le chiffre d'affaires. Cette dernière n'a en revanche pas vocation à toucher toutes les entreprises mais à cibler les grands groupes internationaux (EMN) qui réalisent de grands chiffres d'affaires et elle veille, dans la mesure du possible, à éviter de freiner l'innovation et la digitalisation des entreprises.

Une telle situation avait pour effet de compromettre la pertinence et la pérennité du cadre fiscal international, et était susceptible à terme d'entraîner des effets préjudiciables à l'investissement et à la croissance à l'échelle mondiale. En outre, ces mesures qui attribuent des droits d'imposition sur tout ou partie des bénéfices commerciaux d'une entreprise non résidente sans présence physique en dérogeant au principe de pleine concurrence impliqueraient de modifier les conventions fiscales existantes, ce qui n'est pas aisé. Il était donc essentiel que ces changements soient mis en œuvre simultanément par toutes les juridictions pour garantir l'équité des règles du jeu. Les Etats commencèrent donc à œuvrer pour plus de coopération et de régularisation afin de freiner cette tendance excessive à l'évasion et à l'impunité fiscales parallèlement à leur action tendant à prévenir ou à combattre les actes de blanchiment d'argent et de financement du terrorisme. L'objectif de lutter contre les flux financiers illicites et renforcer la mobilisation des ressources s'alignait d'ailleurs parfaitement avec les efforts collectifs déployés pour promouvoir la transparence et catalyser les changements cruciaux et nécessaires permettant aux États d'atteindre les objectifs ambitieux de financement des Objectifs de Développement Durable (ODD) adoptés en 2015 dans le cadre de l'Agenda 2030.

1- Le Forum Mondial (GATCA)

Des normes communes ont tout d'abord été établies par le Forum Mondial (« Global Forum »)⁶⁰ pour rendre obligatoire, dans un premier temps, l'échange de renseignements fiscaux sur demande (EOIR) et déboucher ensuite sur un échange automatique et réciproque d'informations (AEOI) appelé norme CRS⁶¹.

Cette dernière vise à mettre en place un système intergouvernemental d'échanges standardisés annuels et automatiques (et non plus simplement à la demande) d'informations relatives aux comptes et actifs financiers des non-résidents des pays concernés (« *Reportable Persons* ») afin qu'ils puissent faire l'objet de vérification et éventuellement, en cas d'identification d'évasion ou de fraude, de poursuite et d'imposition par les autorités des pays de résidence desdites personnes (« *Reportable Jurisdictions* »).

Le Forum Mondial de l'OCDE qui évalue régulièrement les pays afin de vérifier leur conformité avec les normes internationales de transparence fiscale et d'échange de

60- Plateforme internationale créée en 2001 et restructurée en 2009 qui regroupe des états membres incluant les pays OCDE, le G20 et un certain nombre de places financières comme le Liban.

61- Norme relative à l'échange automatique de données et renseignements financiers adoptée en 2014 par le biais du *Multilateral competent authority agreement* (MCAA).

renseignements sur demande (EOIR), a jugé en 2019 et 2022 le Liban « largement conforme »⁶² en raison d'efforts notables fournis dans un contexte politique difficile. Il convient toutefois de noter que le Liban ne reçoit toujours pas d'informations de la part des États partenaires sur la base d'échanges automatiques (AEOL) au motif qu'il n'a pas encore atteint la phase 3 du contrôle par les pairs (*Peer Review*) qui exige d'avoir mis en place un mécanisme de garantie et de protection de la confidentialité des informations reçues (conditions préalables).

En outre, il est aussi utile de souligner que, dans le cadre des efforts de conformité et de coopération efficace, le Conseil d'État libanais a supprimé toute ambiguïté ou incertitude concernant les mécanismes de blocage de l'envoi d'informations sur demande. Il a considéré que, dès lors que la demande de renseignements est conforme aux dispositions de la convention internationale et repose sur les critères qui y sont définis, l'information peut être divulguée sans qu'il ne soit nécessaire de vérifier les données pratiques du critère qui privilégie une résidence fiscale sur une autre⁶³. Le Conseil d'État a en outre décidé que ses décisions en la matière ne sont susceptibles d'aucun recours et ont l'autorité de la chose jugée⁶⁴.

En coopérant par l'intermédiaire du Forum Mondial, les États ont mis en œuvre des normes rigoureuses qui ont favorisé un niveau de transparence sans précédent en matière fiscale. Cela s'est notamment manifesté par l'introduction de clauses anti-abus dans les conventions fiscales bilatérales et multilatérales ayant pour but de remédier aux faiblesses susceptibles d'être utilisées à des fins d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (« Base Erosion & Profit Sharing » ou BEPS). Ceci s'est aussi traduit par l'élaboration de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales afin de prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« MLC »)⁶⁵.

2- Le Cadre inclusif sur le BEPS et les défis posés par l'économie numérique (Action 1)

C'est le Comité des affaires fiscales (CAF) au sein de l'OCDE qui coordonne avec les pays et juridictions intéressés afin d'instituer ce nouveau cadre inclusif pour la mise

62- Voir OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Lebanon 2019 (Second Round): Peer Review Report on the Exchange of Information on Request*, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, OECD Publishing, Paris, 2019, https://www.oecd.org/en/publications/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-lebanon-2019-second-round_939f334e-en.html (consulté le 25/10/2025).

63- Décision du Conseil d'État libanais n° 233/2017-2018 du 11/12/2017. Disponible sur le lien <https://www.aldic.net/decision-of-the-council-of-state-no-2332017-2018-dated-11122017-on-the-exchange-of-information-for-tax-matters-between-lebanon-and-france/>.

64- Décision du Conseil d'État libanais n° 494/2017-2018 du 1/3/2017, <https://www.aldic.net/decision-of-the-council-of-state-no-4942017-2018-dated-132017-on-the-remedy-at-law-relief-as-regards-to-its-decisions-on-the-exchange-of-information-for-tax-matters/>.

65- Au 18 juin 2025, le Liban n'était toujours pas signataire de cette Convention même s'il avait déclaré son intention d'y adhérer.

en place du projet BEPS qui comprend la mise en œuvre des standards minimums consensuels qui visent notamment à faire en sorte que les profits soient imposés dans le cadre territorial où l'activité créatrice de ces revenus est exercée et d'éviter ainsi des transferts à des pays non fiscalisés ou à fiscalité privilégiée. L'ensemble des mesures issues du Projet BEPS s'appuie sur les rapports établis pour 15 actions, et contient un ensemble de solutions qui prévoient l'adoption des nouveaux standards minimums précités, la révision des normes existantes, la mise en place d'approches communes pour accélérer la convergence des pratiques nationales et l'application d'orientations étayées par des bonnes pratiques. Au nombre des sujets mis en exergue par les 15 actions, figurent notamment l'économie numérique et les problèmes qu'elle pose au niveau des modalités d'imposition⁶⁶.

Dans le cadre de ce qui précède, le Cadre inclusif sur le BEPS a récemment adopté un programme de travail visant à élaborer une solution faisant consensus face aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Il part de l'idée qu'à l'ère du numérique, les droits d'imposition ne peuvent plus être attribués uniquement en référence à des critères de présence physique mais que les règles doivent garantir que les bénéfices réalisés par les entreprises soient imposés sur le territoire où les activités économiques sont réalisées. Il constate aussi que les règles actuellement en vigueur remontent aux années 1920 et ne sont plus suffisantes pour garantir une répartition équitable des droits d'imposition dans une économie de plus en plus mondialisée⁶⁷.

Des règles et des mécanismes d'application ont été tout d'abord définis pour faciliter la collecte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à partir du pays où se trouve le consommateur lors des transactions transfrontalières qui concernent des consommateurs finaux. Il s'agit dans le cas précité d'établir des règles de jeu équitables entre les fournisseurs nationaux et étrangers, et de faciliter une collecte efficace de la TVA relative à ces transactions.

Les travaux ont également examiné les solutions techniques permettant de répondre aux préoccupations propres à l'économie numérique, notamment aux questions de territorialité et des données. Les problèmes recensés comme les réponses proposées soulèvent des questions importantes concernant le cadre actuel d'imposition des activités transfrontalières⁶⁸.

66- OCDE, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Action 1 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, éd. OCDE, Paris, 2015. Disponible sur le lien https://www.oecd.org/fr/publications/relever-les-defis-fiscaux-poses-par-l-economie-numerique-action-1-2015-rapport-final_9789264252141-fr.html (consulté le 21/10/2025).

67- OCDE, *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors - October 2019*, OECD, Paris. Disponible sur le lien https://www.oecd.org/en/publications/oecd-secretary-general-tax-report-to-g20-finance-ministers-october-2019_d136e378-en.html (consulté le 21/10/2025).

68- OCDE, *Projet BEPS - Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, éd. OCDE, Paris, 2015. Disponible sur le lien https://www.oecd.org/fr/publications/projet-beps-expose-des-actions-2015_9789264263772-fr.html (consulté le 21/10/2025).

Plusieurs propositions qui ont été avancées à ce titre pour la répartition des droits d'imposition entre les juridictions, ont remis en question certaines caractéristiques fondamentales du système fiscal international, comme les questions de la notion traditionnelle d'établissement stable et de l'applicabilité du principe de pleine concurrence (« *arm's length principle* »). Toutes prévoyaient de réattribuer des droits d'imposition selon d'autres paramètres comme la « participation de l'utilisateur » et/ou de la localisation des « biens incorporels de commercialisation » et/ou de la « présence économique significative » et ce, dans la mesure où les entreprises à forte composante numérique sont capables d'exercer leurs activités à distance et plus particulièrement là où elles sont très rentables. Ces propositions envisageaient donc une nouvelle règle du lien sans exigence de présence physique dans la juridiction de l'utilisateur/du marché tout en mettant en avant le besoin de simplicité, de stabilisation du système fiscal et de renforcement de la sécurité juridique en matière fiscale dans le cadre de la mise en œuvre.

Le cadre inclusif OCDE/G20 a toutefois considéré que les écarts entre les trois propositions précitées pourraient encourager un plus grand nombre de juridictions à adopter des mesures fiscales unilatérales non coordonnées, y compris en taxant le chiffre d'affaires brut. Une telle situation serait fort dommageable pour la fiscalité internationale et la croissance à l'échelle mondiale. C'est pourquoi, le Secrétariat de l'OCDE a tenté de concevoir une solution qui puisse obtenir l'adhésion de l'ensemble des membres du Cadre inclusif. La proposition initiale reposait sur une « approche unifiée » visant à répondre aux défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie. Cette approche avait pour objectif de rationaliser l'attribution des droits d'imposition sur les bénéfices résiduels des entreprises multinationales⁶⁹.

Les nouvelles règles, conjointement avec les règles actuelles de détermination des prix de transfert, devraient attribuer aux juridictions du marché la fraction convenue de bénéfices et le faire de façon simple, en évitant la double imposition et en renforçant sensiblement la sécurité juridique en matière fiscale par rapport à la situation présente. Le moyen le plus simple pour appliquer cette règle serait de définir un seuil de chiffre d'affaires pour le marché considéré (dont le montant pourrait être modulé en fonction de la taille du marché) comme principal indicateur d'une participation soutenue et significative dans cette juridiction. Ce nouveau lien serait créé au moyen d'une règle autonome, qui viendrait s'ajouter à celle applicable aux établissements stables afin d'éviter les doublons.

69- OCDE, Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie : Cadre Inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, éd. OCDE, Paris, 2019. Disponible sur le lien https://www.oecd.org/fr/publications/programme-de-travail- visant-a-elaborer-une-solution-fondee-sur-un-consensus-pour-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie_03ead4ed-fr.html. En 2021, les pays de l'OCDE se sont même entendus sur un taux d'impôt sur les bénéfices minimum au niveau mondial de 15% qui est en cours d'élaboration dans de nombreux pays jadis à fiscalité zéro ou privilégiée.

Pour les entreprises entrant dans le champ d'application, cette nouvelle règle du lien, sans condition de présence physique, repose largement sur les ventes et pourrait être assortie de seuils, y compris de seuils de chiffre d'affaires par pays, calibrés de telle sorte à permettre aux juridictions caractérisées par des économies plus modestes de bénéficier également de cette nouvelle approche. Cette nouvelle règle de lien serait conçue comme une nouvelle disposition conventionnelle autonome.

Dans ce contexte, un système à trois niveaux avait été proposé qui tenait compte de trois Montants :

Le Montant A qui correspond à un nouveau droit d'imposition pour les juridictions du marché sur une fraction du bénéfice résiduel présumé du groupe d'entreprises multinationales entrant dans le champ d'application (géants du net). Ce montant pourrait éventuellement être calculé par branche d'activité ou ligne de produit. Ce bénéfice résiduel présumé correspondrait *grosso modo* au bénéfice disponible après attribution de ce qui serait considéré et présumé comme un bénéfice routinier ou standard revenant aux pays dans lesquels sont exercées les activités routinières donnant lieu à ce rendement (niveau de rentabilité).

Ce bénéfice routinier ou niveau de rentabilité serait calculé selon diverses approches ou basé sur une approche simplifiée reposant sur une formule à pourcentages fixes qui varierait selon les secteurs.

Dans cette approche unifiée, le surcroît de bénéfices au-delà du niveau de rentabilité retenu est présumé correspondre aux bénéfices non standards ou résiduels du groupe. Il conviendra dès lors de déterminer la fraction de ces bénéfices présumés résiduels qui doit être attribuée à la juridiction du marché et celle qui est imputable à d'autres facteurs comme les incorporels de fabrication. On s'appuierait à cet effet sur une clé de répartition convenue au préalable, définie à partir de variables comme les ventes.

Le Montant B qui correspond au deuxième type de bénéfice, soit le rendement fixe, viserait à limiter le nombre de différends entre parties prenantes résultant de l'application des règles de prix de transfert. Cette approche bénéficierait aux contribuables et aux administrations fiscales, dans la mesure où elle permettrait de réduire les risques de double imposition, ainsi que de diminuer les importants coûts de mise en conformité occasionnés par une application rigoureuse des règles de prix de transfert actuelles.

Enfin le **Montant C** correspond à un bénéfice supposé qui va au-delà du rendement fixe prévu sous B et résulterait d'une activité entreprise par les géants du net dans une juridiction concernée (celle du marché principalement) autre que les activités de distribution, commercialisation ou de services prévues jusqu'à là. Ceci nécessite des dispositions particulières visant à prévenir et éventuellement à aménager la résolution des conflits potentiels notamment en matière de double imposition.

En dépit de la pertinence du système à trois niveaux ainsi proposé, le Montant C n'a toutefois pas été inclus dans l'accord final. La déclaration de l'OCDE d'octobre 2021 sur une solution à deux piliers repose uniquement sur le montant A et le Montant B. et aucune mise en œuvre formelle du Montant C n'a eu lieu.

C'est dans ce contexte que le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le projet BEPS a convenu en octobre 2021 a une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie⁷⁰.

- **Pilier Un** : Il vise à réaliser un examen cohérent et simultané des règles relatives à l'allocation des bénéfices entre les Etats concernés et au lien d'imposition, en se concentrant sur la réallocation des droits d'imposition afin qu'une partie des bénéfices résiduels des plus grandes et des plus rentables entreprises multinationales soit imposée dans les juridictions où se trouvent les consommateurs ou utilisateurs et ce, même en l'absence de présence physique. Il se compose de :
 - **Montant A** : qui correspond à une réallocation d'une partie des bénéfices résiduels vers les juridictions de marché (source). Une convention multilatérale a été rédigée pour mettre en œuvre cette approche, mais, à ce jour (2025), elle n'est pas encore entrée en vigueur en raison de retards dans les signatures et les ratifications.
 - **Montant B** : qui prévoit une rémunération simplifiée et standardisée pour les activités de marketing et de distribution de base dans les juridictions de marché. Des progrès ont été réalisés dans ce domaine, mais ils sont moins avancés que ceux observés pour le Montant A.

Les derniers rapports établis montrent clairement que le **Pilier Un** a rencontré des retards importants. Bien que la plupart des travaux techniques soient en grande partie achevés, la convention multinationale pour le Montant A attend encore un nombre suffisant de signatures et de ratifications de pays membres. Quant au Montant B, il est toujours en discussion, avec des consultations en cours sur les standards de tarification⁷¹.

- **Pilier Deux** : Il traite des problèmes de BEPS qui subsistent à ce jour et vise principalement à éviter les risques de double imposition, à minimiser les charges administratives et de conformité, et à assurer l'adaptabilité des mesures et l'efficacité des mécanismes de règlement des différends. Il introduit un impôt minimum mondial de 15% pour les groupes multinationaux dont le chiffre d'affaires

70- Disponible sur le lien <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/topics/policy-issues/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf> (consulté le 21/10/2025).

71- OCDE, Rapport d'étape sur le Montant A du Pilier Un : Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, éd. OCDE, Paris, 2022, <https://doi.org/10.1787/9e56a496-fr> (consulté le 25/10/2025).

dépasse 750 millions d'euros. Cette mesure cherche à mettre fin à la « course vers le bas » (*race to the bottom*) en matière de fiscalité des entreprises. En 2025, de nombreuses juridictions (y compris les pays de l'UE) ont transposé ces règles dans leur droit national, et la mise en œuvre est en bonne voie. Les progrès observés jusqu'à présent montrent clairement que le **Pilier Deux** est effectivement en cours de mise en pratique, avec des règles types et des directives administratives publiées et adoptées dans de nombreuses juridictions⁷².

En guise de conclusion, le constat s'impose que nos lois fiscales libanaises ne sont adaptées ni à l'économie collaborative ni aux enjeux du numérique. Les autorités fiscales libanaises ne sont pas non plus armées pour faire face aux géants du net et leur imposer des mesures et contraintes unilatérales que les autres Etats de plus grande importance et organismes internationaux peinent à mettre en place d'une manière consensuelle.

Il reviendra donc aux autorités libanaises de mettre en œuvre à court et moyen termes, en attendant les grandes réformes, un mécanisme d'imposition qui se base sur des textes existants en les développant et en les explicitant de manière à faire rentrer dans le champ des BIC/BNC un grand nombre de personnes actuellement hors du champ de l'impôt et qui entreprennent des activités liées à l'économie numérique ou collaborative. L'une des pistes pourrait consister à délimiter précisément les catégories d'imposition de l'économie numérique. Une autre piste pourrait consister à fixer des seuils, à l'instar du montant des recettes ou du nombre d'opérations, à partir desquels les opérations seraient qualifiées de quasi-professionnelles et être soumises ainsi à l'impôt sur le revenu sur la base d'une combinaison de dispositions de lois préexistantes⁷³. Ainsi par exemple, pour les locations meublées peu importe que la location soit occasionnelle ou non et que le bailleur loue directement ou par site de location, l'imposition se fera dans les BIC/BNC par assimilation⁷⁴.

Concernant l'imposition des géants du net, il faudrait soit procéder par voie de déduction et de retenue à la source auprès des cocontractants ou usagers libanais ; soit attendre la solution faisant consensus au sein du Cadre inclusif sur le BEPS comme indiqué ci-avant au paragraphe 2 de la Section B. Les travaux du Projet BEPS peuvent d'ailleurs bénéficier à ce titre aux pays en développement engagés, comme le Liban, dans la lutte contre l'évasion fiscale. Le cadre inclusif proposera d'ailleurs

72- Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 1^{er} juillet 2021. Disponible sur le lien <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/topics/policy-issues/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-juillet-2021.pdf> (consulté le 25/10/2025).

73- Entre l'article 4(d) du décret-loi n° 144 du 12/6/1959 et ses amendements et celles du décret n° 3692 du 22/6/2016.

74- Chapitre 1 de la Loi de l'impôt sur le revenu (décret-loi n° 144 du 12/6/1959 et ses amendements).

des « boîte à outils » (« *toolkits* ») à l'intention des pays en développement dotés de faibles capacités afin de les aider à s'attaquer aux problématiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices et donc naturellement pour contrer les géants du net et percevoir une fraction du bénéfice résiduel.

Dans cette optique, il va sans dire que l'engagement politique et la volonté politique sont nécessaires pour résoudre les enjeux cruciaux mis en évidence dans ce document, d'abord au niveau national – pour adopter des réformes pouvant être politiquement difficiles – et ensuite au niveau international, afin de parvenir à une compréhension partagée des défis et des meilleures façons ou moyens de les résoudre. Les règles et les réglementations seules ne suffiront pas à produire des résultats de développement équitable et durable : il faut une acceptation volontaire des règles, une détermination à les appliquer, ainsi qu'un régime de sanctions crédible et un processus d'exécution clair afin de créer un effet dissuasif. Il s'agit d'un problème global, qui concerne tous les pays et toutes les parties prenantes. La solution se doit donc elle aussi d'être globale et universelle pour être efficace.